

UNIVERSITA' degli STUDI di ROMA
TOR VERGATA

Cattedra di Ragioneria (CLESE)

Fascicolo B)

Metodi per il calcolo del capitale e del reddito

Titolare:

Prof. S. Sarcone

Tutor:

Dott. S. Barnaba

A.A. 2018/2019

1

Indice:

- IVA (imposta sul valore aggiunto)
- Fatture da ricevere e da emettere
- Regolamento anticipato di acquisti e vendite
- Rettifiche relative ad acquisti e vendite
- La retribuzione del personale dipendente e il TFR
- Il leasing
- Il mutuo
- Le operazioni sul capitale
- Le imposte sul reddito (generalità)
- Capitalizzazione di costi per lavori in economia
- Aspetti contabili relativi alle immobilizzazioni
- Aspetti contabili relativi all'attivo circolante

2

IVA

(Imposta sul valore aggiunto)

3

1. Nozione

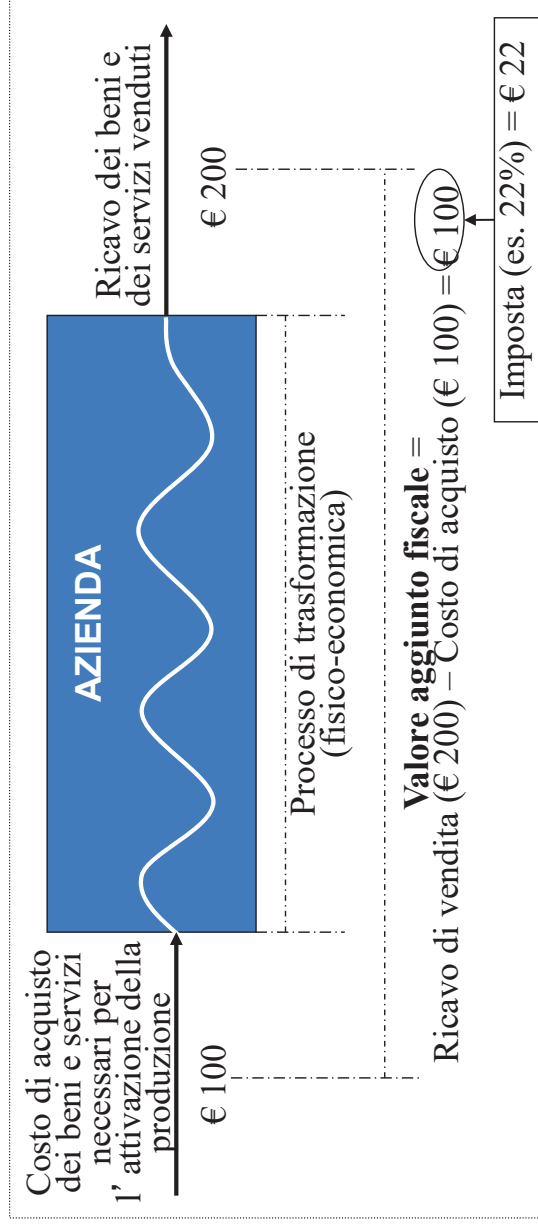
*Riferimento
normativo*

*Cosa vuole
colpire
l'imposta*

Il valore aggiunto

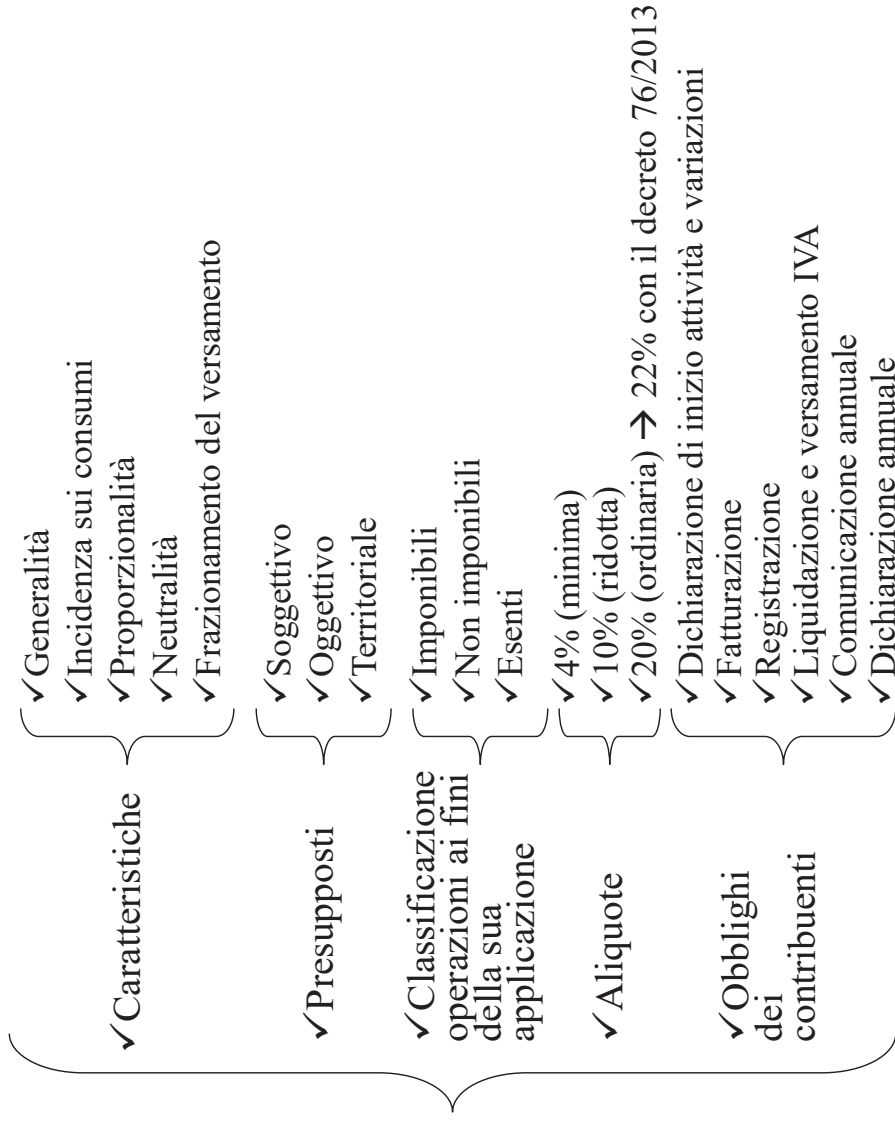
inteso come la differenza tra il ricavo dei beni e dei servizi venduti in un determinato periodo di tempo e il costo dei beni e dei servizi acquistati e impiegati per produrli

[L'imposta (indiretta) sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate (art. 1 DPR, 26/10/1972 n. 633)]



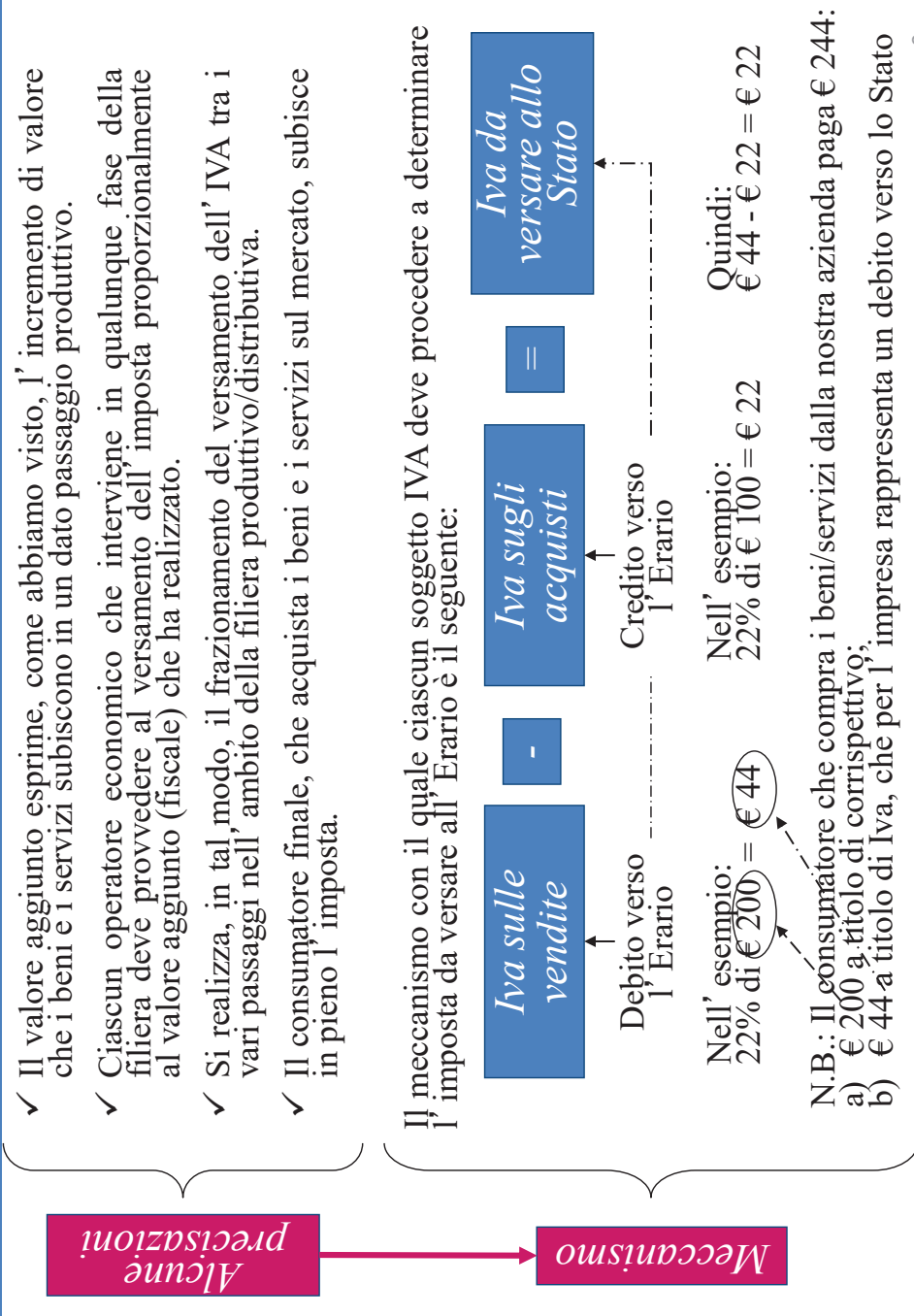
4

1. Nozione (segue)



5

2. Meccanismo di applicazione



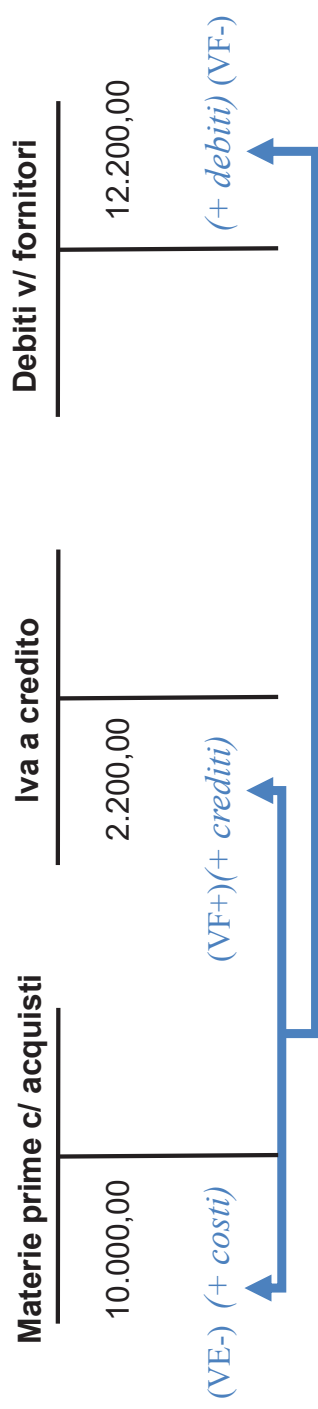
6

Esempio di acquisto di materie prime

Supponiamo che la Società A acquisti materie prime per € 10.000 + IVA 22%, per le quali riceve fattura in data 1/3/X0. Il pagamento avviene tramite banca alla stessa data.

Effettuiamo la rilevazione contabile.

In data 1/3/X0, al **ricevimento della fattura**, avremo (**fase della liquidazione**):



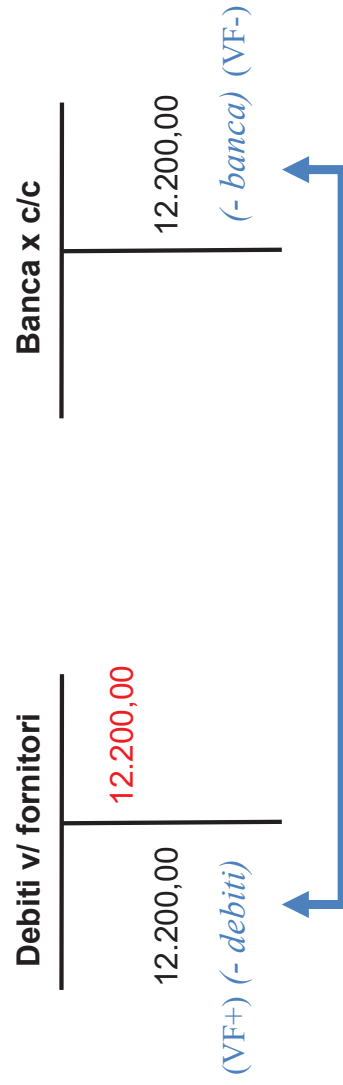
Sul libro giornale avremo:

1/03/X0	...	Materie prime c/ acquisti	D	10.000,00	
1/03/X0	...	Iva a credito	D	2.200,00	
1/03/X0	...	Debiti v/ fornitori	A		12.200,00

7

Segue ...

In data 1/3/X0, al **pagamento della fattura**, avremo (**fase del regolamento**):



Sul libro giornale avremo:

1/03/X0	...	Debiti v/ fornitori	D	12.200,00	
1/03/X0	...	Banca x c/c	A		12.200,00

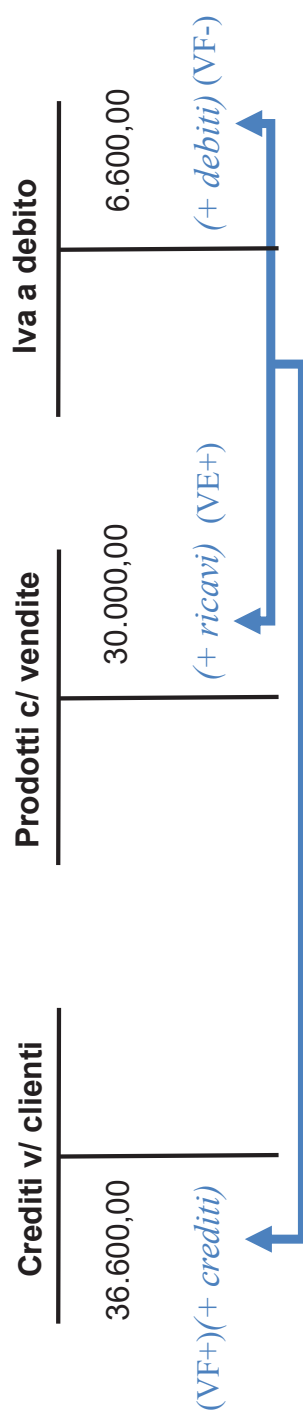
8

Esempio di vendita di prodotti

La Società A emette in data 10/3/X0 la fattura n. 120 sul cliente Esa Srl, relativa alla vendita di prodotti per € 30.000 + IVA 22%. Riscossione a mezzo banca a un mese.

Effettuiamo la rilevazione contabile.

In data 10/3/X0, all' **emissione della fattura**, avremo (**fase della liquidazione**):



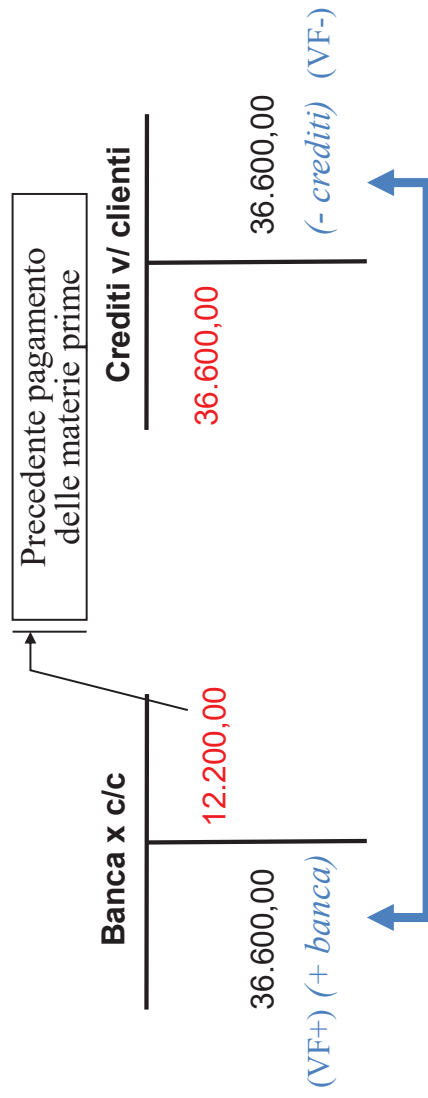
Sul libro giornale avremo:

10/03/X0	...	Crediti v/ clienti	D	36.600,00	30.000,00
10/03/X0	...	Prodotti c/ vendite	A		6.600,00
10/03/X0	...	Iva a debito	A		

9

Segue ...

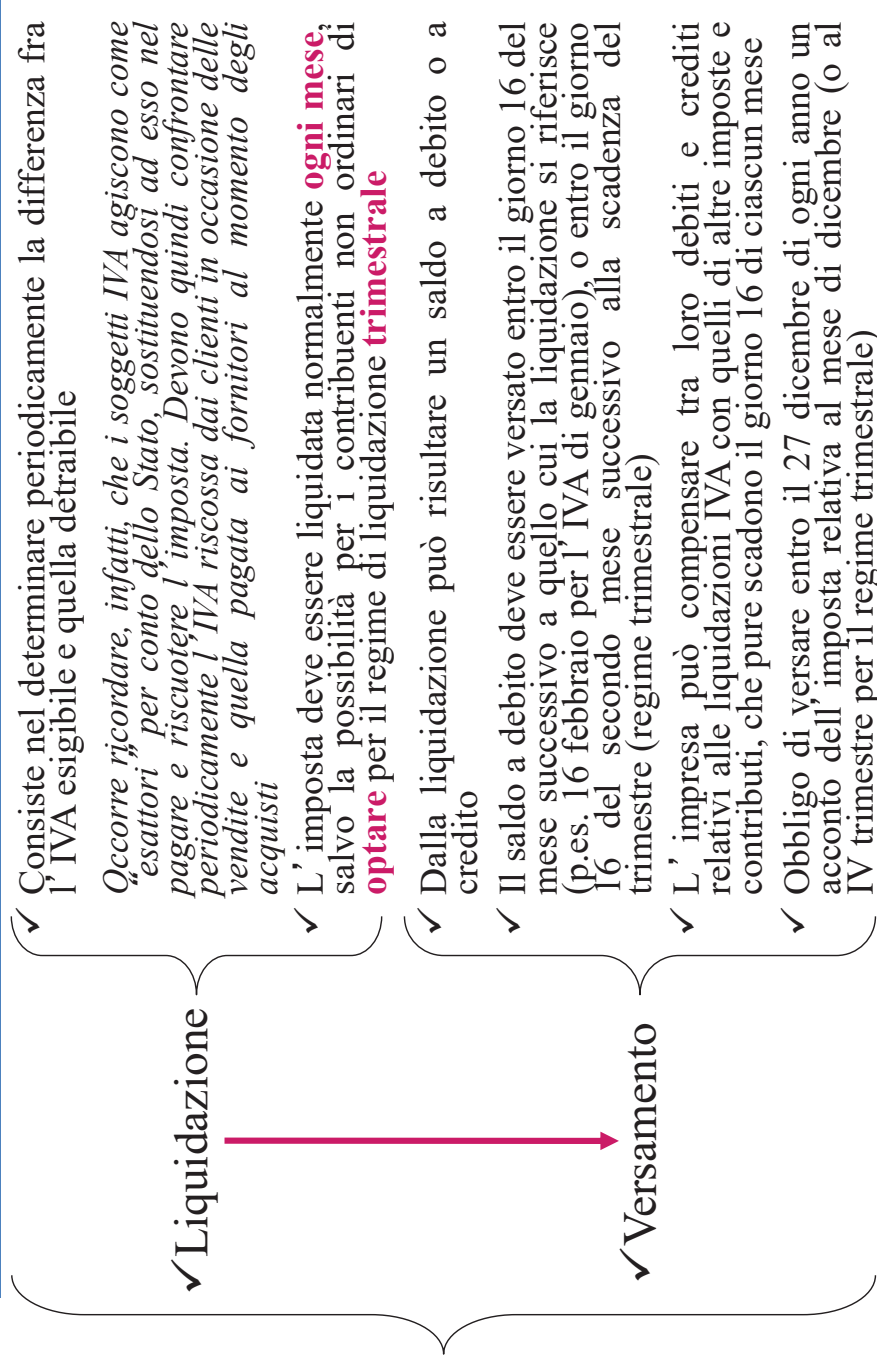
In data 10/4/X0, alla **riscossione della fattura**, avremo (**fase del regolamento**):



Sul libro giornale avremo:

10/04/X0	...	Banca x c/c	D	36.600,00	36.600,00
10/04/X0	...	Crediti v/ clienti	A		

3. Liquidazione periodica e versamento dell’ imposta



11

Liquidazione periodica e versamento dell’ imposta (segue)

LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO IVA	
Regime trimestrale (opzione)	Regime mensile
1° trimestre: entro il 16/5	Gennaio: entro il 16/2
	Febbraio: entro il 16/3
	Marzo: entro il 16/4
2° trimestre: entro il 16/8	Aprile: entro il 16/5
	Maggio: entro il 16/6
	Giugno: entro il 16/7
3° trimestre: entro il 16/11	Luglio: entro il 16/8
	Agosto: entro il 16/9
	Settembre: entro il 16/10
4° trimestre: entro il 16/3 anno success., con il versamento annuale (entro 16/2 particolari categorie ex. art. 74 D.p.r. 633/72)	Ottobre: entro il 16/11
	Novembre: entro il 16/12
	Dicembre: entro il 16/1 anno success.
Acconto dicembre: entro il 27/12 (*)	Acconto dicembre: entro il 27/12 (*)

- (*) Da calcolare secondo una delle seguenti modalità:
- 1) 88% dell’ IVA versata per l’ ultimo mese o trimestre (regime trimestrale) dell’ anno precedente (**metodo storico**);
 - 2) 88% dell’ IVA che si prevede di dover versare per dicembre dell’ anno in corso, o in sede di dichiarazione annuale (per i contribuenti trimestrali), se inferiore a quella di cui al punto *sub* 1 (**metodo previsionale**);
 - 3) In misura pari all’ imposta liquidata provvisoriamente sulla base delle operazioni effettuate dal 1 al 20 dicembre (contribuenti mensili) o dal 1/10 al 20/12 (contribuenti trimestrali) (**metodo della liquidazione al 20/12**).

12

Esempio di liquidazione e versamento

Procediamo alla liquidazione ed al versamento dell'IVA del mese di marzo della Società A (regime ordinario), nel presupposto che non ci siano state, nel medesimo periodo, altre operazioni di acquisto e vendita oltre a quelle prima esaminate.

Effettuiamo la rilevazione contabile.

In data 31/3/X0, i conti relativi all'IVA presentano la seguente situazione:

IVA a credito		IVA a debito	
(VF++)	2.200,00		6.600,00 (VF-)

Sotto il profilo contabile, la liquidazione dell'IVA si effettua facendo affluire i crediti e i debiti evidenziati nei conti IVA a credito e IVA a debito in un unico conto, denominato **Erario c/IVA**, il cui saldo andrà ad esprimere il credito o il debito verso l'Erario.

Si ricorda, in proposito, che la normativa IVA prevede che il saldo a credito venga regolato nella liquidazione successiva, potendo comunque la società compensare la propria posizione IVA (creditoria/debitoria) con posizioni debitorie/creditorie nei confronti dell'Erario (relative ad altre imposte) e degli enti previdenziali (per contributi previdenziali e assistenziali).

13

Per l'Iva a credito avremo:

Erario c/ IVA		IVA a credito	
(VF++) (+ crediti)	2.200,00	2.200,00	(- crediti) (VF-)

31/03/X0	...	Erario c/ IVA	D	2.200,00		2.200,00
31/03/X0	...	IVA a credito	A			

Per l'Iva a debito, infine, avremo:

Erario c/ IVA		Iva a debito	
2.200,00	6.600,00 (+ debiti) (VF-)	6.600,00	6.600,00 (- debiti) (VF++)

31/03/X0	...	IVA a debito	D	6.600,00		6.600,00
31/03/X0	...	Erario c/ IVA	A			

14

Il conto Erario c/IVA, relativamente al mese di marzo, presenta quindi un saldo a debito pari ad € 4.200,00, che la società deve “versare” in data 16/4, tramite banca (su modello F24).

Sul piano contabile, il pagamento comporta le seguenti scritture:

Erario c/ IVA		Banca x c/c	
2.200,00	6.600,00	36.600,00	12.200,00
4.400,00			4.400,00
(VF+)(- debiti)			(- banca) (VF-)

Sul libro giornale avremo:

16/04/X0	...	Erario c/ IVA	D	4.400,00	4.400,00
16/04/X0	...	Banca x c/c	A		

15

Esempio di Acconto IVA, per la liquidazione del mese di dicembre

Supponiamo che l’IVA dovuta dalla Società A per il mese di dicembre dell’anno X0 ammonti ad € 5.000. Ipotizziamo, inoltre, che per il mese di dicembre dell’anno X1 si siano verificati i seguenti importi IVA:

Iva a debito: € 16.000,

Iva a credito: € 10.000.

Presentiamo il calcolo dell’acconto per il mese di dicembre X1, sulla base del metodo storico, e la liquidazione ed il versamento dell’IVA con le relative scritture contabili.

1) Calcolo dell’acconto:

€ 5.000	x	88%	=	€ 4.400
Imposta dovuta dicembre X0		Percentuale d’acconto		Acconto da versare 27/12/X1

2) Liquidazione IVA dicembre X1


Iva a debito	16.000,00	-
Iva a credito	10.000,00	=
Saldo (a debito)	6.000,00	-
Acconto versato il 27/12/X1	4.400,00	=
Saldo da versare il 16/1/X2	1.600,00	

16

Segue ...

In data 27/12/X1, procediamo dapprima alla registrazione dell' Acconto IVA:

Erario c/acconto IVA		Banca X c/c	
(x)	4.400,00		4.400,00 (x)
(VF+)(+ <i>crediti</i>)			(- <i>banca</i>) (VF-)



Sul libro giornale avremo:

27/12/X1	...	Erario c/acconto IVA	D	4.400,00	
27/12/X1	...	Banca X c/c	A		4.400,00

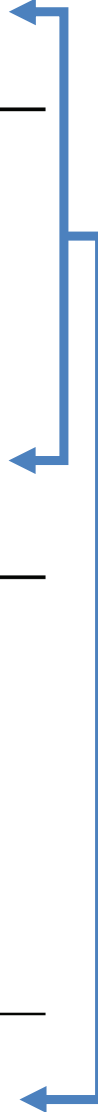
17

Segue ...

In data 31/12/X1, procediamo al riepilogo dei crediti e dei debiti IVA nel conto Erario c/IVA:

a) **Per i crediti**

Erario c/IVA		Iva a credito		Erario c/acconto IVA	
(x)	14.400,00		10.000,00 (x)	4.400,00	(x)
(VF+)(+ <i>crediti</i>)			(- <i>crediti</i>) (VF-)		(- <i>crediti</i>) (VF-)



Sul libro giornale avremo:

31/12/X1	...	Erario c/IVA	D	14.400,00	
31/12/X1	...	Iva a credito	A		10.000,00
31/12/X1	...	Erario c/acconto IVA	A		4.400,00

18

Segue ...

b) Per i debiti, invece, avremo:

Iva a debito		Erario c/IVA	
(x) 16.000,00	16.000,00	14.400,00	16.000,00 (x)
(VF+) (- debiti)			(+ debiti) (VF-)

Sul libro giornale:

31/12/X1 ...	Iva a debito		D	16.000,00	
31/12/X1 ...	Erario c/IVA		A		16.000,00

Al termine delle scritture esaminate, prima della chiusura dei conti, tutti i mastri accessi all' IVA (Iva a debito, ecc.) presentano un saldo pari a 0, ad eccezione di Erario c/IVA, il cui saldo – € 1.600 – esprime il debito IVA (liquidazione mese di dicembre X1) che la società dovrà saldare in data 16/1/X2.

Iva a credito		Iva a debito		Erario c/acconto IVA	Erario c/IVA
...		
10.000,00	10.000,00	16.000,00	4.400,00	4.400,00	14.400,00
					16.000,00
					€ 1.600 (saldo)

Il conto Erario c/IVA va chiuso tra le passività dello Stato patrimoniale finale

Erario c/IVA		Stato patrimoniale finale	
14.400,00	16.000,00		
1.600,00 s			
			Σ passività, tra cui: 1.600,00
31/12/X1 ...	...	D	...
31/12/X1 ...	Erario c/IVA	D	1.600,00
31/12/X1 ...	...	D	
31/12/X1 ...	Stato patrimoniale finale	A	...

Segue ...

Nel nuovo esercizio amministrativo X2 (si ricordi anzitutto la riapertura dei conti il 1/1/X2), in data 16/1, si procede al versamento del saldo IVA per il mese di dicembre X1.

Le scritture, al riguardo, sono le seguenti:

Erario c/IVA		Banca X c/c	
(x)	1.600,00 (VF+) (- debiti)	1.600,00 (x) (- banca)(VF-)	

Valore inserito in sede di riapertura generale dei conti

Sul libro giornale avremo:

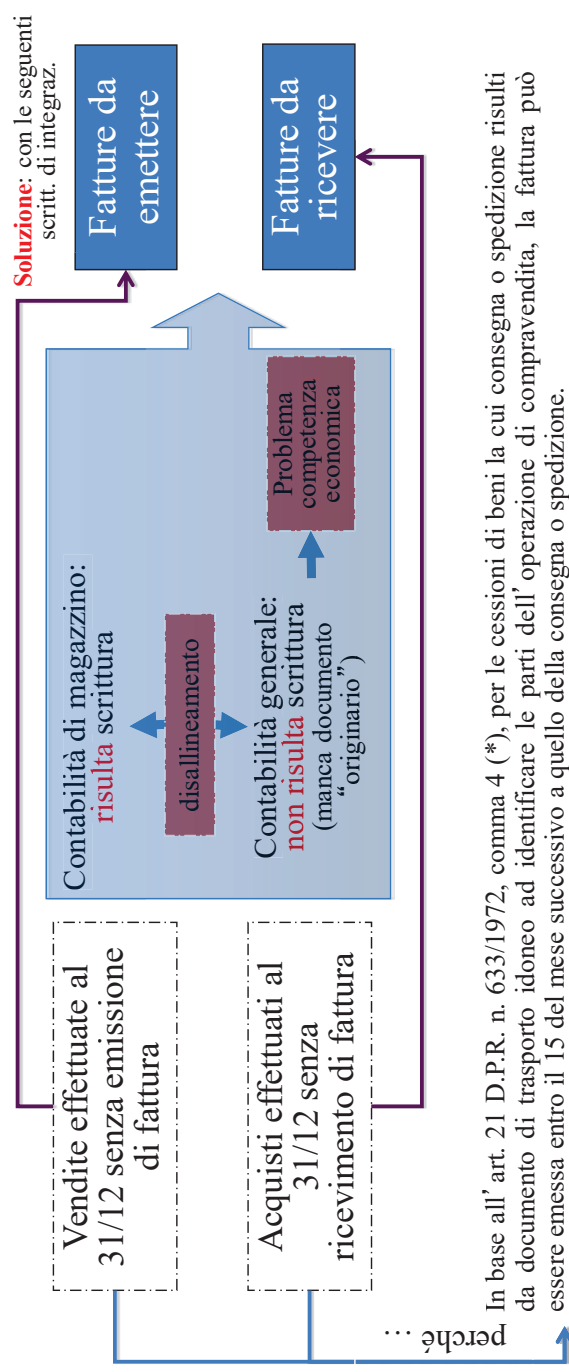
16/1/X2	...	Erario c/IVA	D	1.600,00	
16/1/X2	...	Banca X c/c	A		1.600,00

21

**Rilevazione e storno delle
(a) fatture da emettere e
(b) da ricevere**

22

I presupposti



In base all' art. 21 D.P.R. n. 633/1972, comma 4 (*), per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto idoneo ad identificare le parti dell' operazione di compravendita, la fattura può essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione.

Dal momento che i beni (merci, prodotti, ...) entrano (nel caso degli acquisti) o escono dal magazzino (caso delle vendite) accompagnate da bolla, se in chiusura di esercizio non si è ancora ricevuta

(*) Comma 4. La fattura e' emessa al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6. La fattura in formato cartaceo e' compilata in duplice esemplare di cui uno e' consegnato o spedito all'altra parte. **Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo** a identificare i soggetti tra i quali e' effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, la fattura e' **emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione** e contiene anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi. In tale caso, puo' essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti. In deroga a quanto disposto nel terzo periodo la fattura puo' essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente. 23

Il problema dell' IVA nella rilevazione al 31/12

E' sempre necessario rilevare l' IVA a debito sulle vendite, in quanto questa deve entrare nella liquidazione del mese di dicembre (*), in cui è avvenuta la consegna o la spedizione dei prodotti (o del quarto trimestre per i contribuenti trimestrali).

L' azienda può rilevare l' IVA a credito, che deve confluire nella liquidazione del mese di dicembre (o del IV° trimestre per i contribuenti trimestrali)

L' azienda non può rilevare l' IVA a credito, che deve confluire nella liquidazione del mese di gennaio (o del I° trimestre per i contribuenti trimestrali)

La fattura perviene entro il 16/1 dell' anno successivo.

La fattura non perviene entro il 16/1 dell' anno successivo.

(*) Tale liquidazione deve essere effettuata entro il 16 gennaio dell' anno successivo.

(a) Rilevazione al 31/12 delle fatture da emettere

Supponiamo che la Società A abbia venduto e consegnato prodotti per € 20.000 + IVA 22%, per i quali emetterà fattura nel prossimo esercizio.

Effettuiamo la rilevazione:

I conti interessati sono:

Clients c/fatt. da emettere	Prodotti c/ vendite	Iva a debito
24.400,00 (+ <i>crediti</i>)	20.000,00 (+ <i>ricavi</i>)	4.400,00 (+ <i>debiti</i>)

Sul libro giornale avremo:

31/12/X0	...	Clients c/fatt. da emettere	D	24.400,00	20.000,00
31/12/X0	...	Prodotti c/ vendite	A		4.400,00
31/12/X0	...	Iva a debito	A		4.400,00

25

Storno delle fatture da emettere

Supponiamo che la Società A in data 9/1/X1 emetta fattura relativa alla fornitura di prodotti per € 20.000 + IVA 20%, effettuata nel precedente esercizio.

I conti interessati sono:

Crediti v/ clienti	Clients c/fatt. da emettere
24.400,00 (+ <i>crediti</i>)	24.400,00 (- <i>crediti</i>)

Valore inserito in sede di riapertura generale dei conti

Sul libro giornale avremo:

09/01/X1	...	Crediti v/ clienti	D	24.400,00	24.400,00
09/01/X1	...	Clients c/fatt da emettere	A		

26

Rilevazione al 31/12 delle fatture da ricevere (2)

Supponiamo che la Società A abbia acquistato e ricevuto materie prime per € 10.000 + IVA 22%, per le quali non ha ancora ricevuto fattura alla fine dell'esercizio (la fattura perverrà in data 12/1/X1).

I conti interessati sono:

Materie prime c/ acquisti	IVA a credito	Fornitori c/ fatt da ricevere
10.000,00 (+ costi)	2.200,00 (+ crediti)	12.200,00 (+ debiti)

Sul libro giornale avremo:

31/12/X0	...	Materie prime c/ acquisti	D	10.000,00
31/12/X0	...	IVA a credito	D	2.200,00
31/12/X0	...	Fornitori c/fatt da ricevere	A	12.200,00

27

Storno delle fatture da ricevere (1)

Supponiamo che la Società A in data 12/1/X1 riceva la fattura relativa all'acquisto di materie prime per € 10.000 + IVA 22%, effettuato nel precedente esercizio, in cui ha ricevuto le medesime materie.

I conti interessati sono:

Fornitori c/ fatt da ricevere	Debiti v/ fornitori
12.200,00 (- debiti)	12.200,00 (+ debiti)

Valore inserito in sede di riapertura generale dei conti

Sul libro giornale avremo:

12/01/X1	...	Fornitori c/fatt da ricevere	D	12.200,00
12/01/X1	...	Debiti v/ fornitori	A	12.200,00

28

(b) Rilevazione al 31/12 delle fatture da ricevere (1)

Supponiamo, questa volta, che la Società A abbia acquistato e ricevuto materie prime per € 5.000 + IVA 20%, per le quali non ha ancora ricevuto fattura alla fine dell'esercizio (la fattura perverrà in data 19/1/X1).

I conti interessati sono:

Materie prime c/acquisti		Fornitori c/fatture da ricevere	
(x)	5.000,00 (+ costi)		5.000,00 (x) (+ debiti)

Sul libro giornale avremo:

31/12/X0	...	Materie prime c/acquisti	D	5.000,00
31/12/X0		Fornitori c/fatture da ricevere	A	5.000,00

29

Storno delle fatture da ricevere

Supponiamo che la Società A in data 19/1/X1 riceva la fattura relativa all'acquisto di materie prime per € 5.000 + IVA 22%, effettuato nel precedente esercizio, in cui ha ricevuto le medesime materie.

I conti interessati sono:

Fornitori c/fatt. da ricevere		IVA a credito		Debiti v/ fornitori	
5.000,00 (- debiti)	5.000,00 (+ crediti)	1.100,00 (+ crediti)			6.100,00 (+ debiti)

Valore inserito in sede di riapertura generale dei conti

Sul libro giornale avremo:

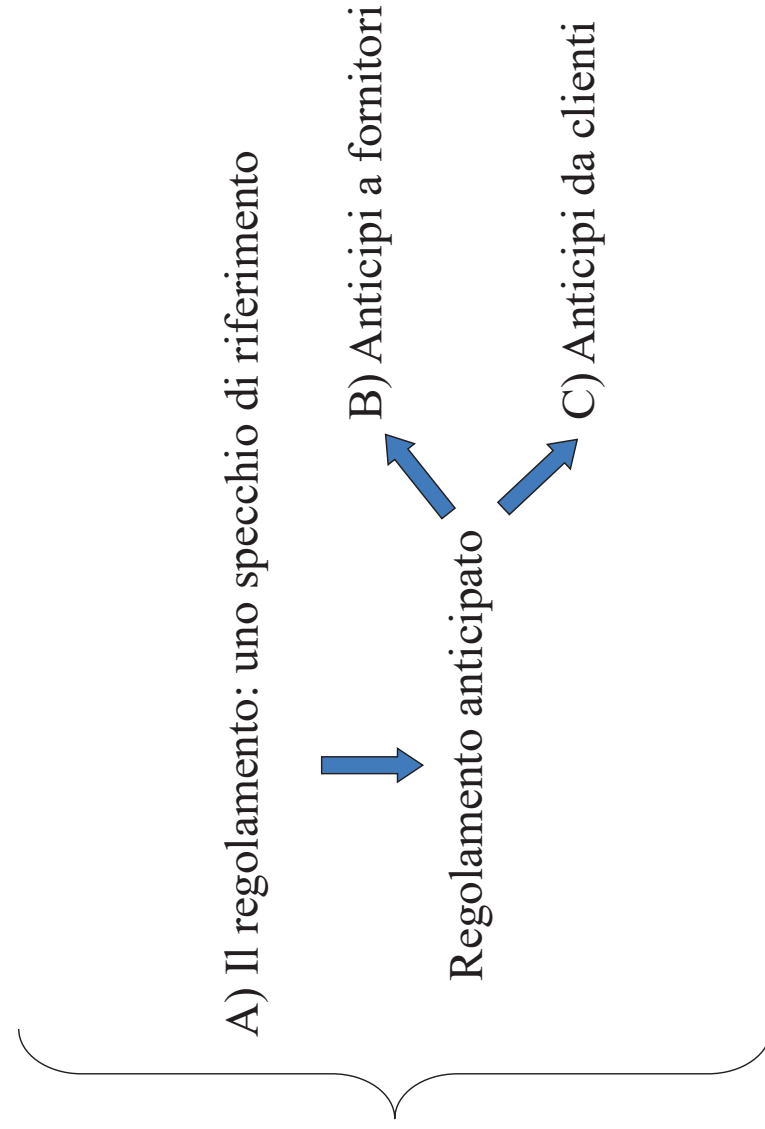
19/01/X1	....	Fornitori c/fatt da ricevere	D	5.000,00
19/01/X1	....	IVA a credito	D	1.100,00
19/01/X1	....	Debiti v/ fornitori	A	6.100,00

30

Regolamento anticipato di acquisti e vendite

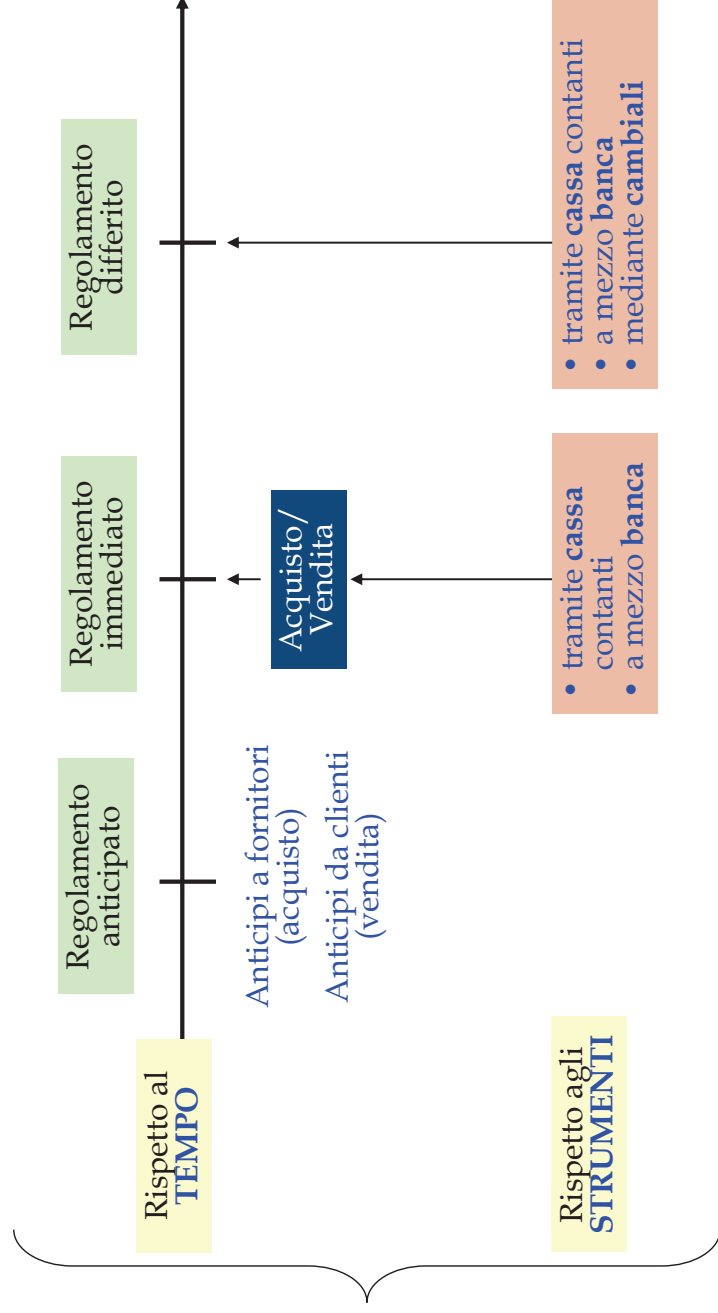
31

Il quadro dell' argomento



32

A) Il regolamento: uno specchio di riferimento



33

Regolamento anticipato

- Nei contratti di compravendita si può stabilire un **pagamento anticipato** rispetto alla consegna del bene oggetto dello scambio o al completamento del servizio oggetto della prestazione.
- L'anticipo può corrispondere al valore dell'**intera fornitura** del bene o della prestazione del servizio, oppure riguardare solo una sua **parte**.
- Gli anticipi seguono le norme relative all'IVA sulla cessione dei beni ed alla prestazione dei servizi. Pertanto se il bene o il servizio cui si riferiscono sono **assoggettati ad IVA**, bisogna applicare l'imposta anche sugli anticipi.

Vediamo, nelle pagine seguenti, i casi di:

- Anticipi **a fornitori** (nelle operazioni di acquisto)
- Anticipi **da clienti** (nelle operazioni di vendita)

34

B) Anticipi a fornitori: Esempio

La Società A consegna ad un fornitore un assegno bancario di € 30.000 a titolo di anticipo sulla fornitura di materie prime per un importo complessivo di € 40.000 + IVA 22%.

Procediamo alle rilevazioni contabili.

I momenti contabilmente rilevanti per l'operazione sono i seguenti:

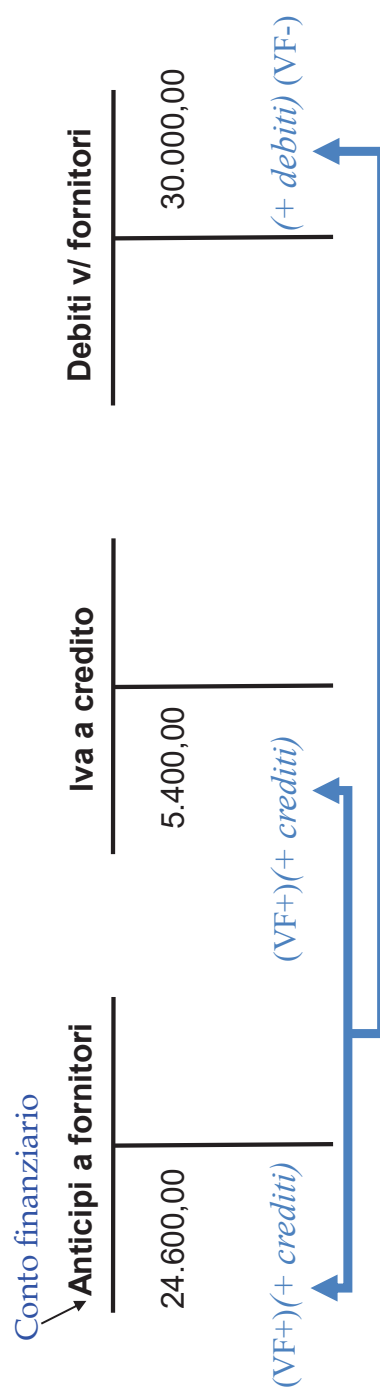
- 1) Ricevimento della fattura relativa all' anticipo da versare
- 2) Versamento dell' anticipo
- 3) Ricevimento delle materie prime cui si riferisce l' anticipo e della relativa fattura;

35

1) Ricevimento della fattura relativa all' anticipo da versare

L' importo dell' assegno corrisponde al totale della fattura relativa all' acconto, pari a € 30.000; tale importo comprende sia il corrispettivo sia l' IVA al 22%. Si deve pertanto scorporare l' imposta nel seguente modo:

$$\text{Scorporo dell' IVA} \quad \xrightarrow{X : 30.000 = 100 : 122} \quad \xrightarrow{X \text{ (anticipi a fornitori)} \approx \text{€ } 24.600}$$



Sul libro giornale avremo:

../X0	...	Anticipi a fornitori	D	24.600,00	
../X0	...	Iva a credito	D	5.400,00	
../X0	...	Debiti v/ fornitori	A		30.000,00

36

2) Versamento dell' anticipo

Procediamo al regolamento (a mezzo banca) della fattura relativa all' acconto.



Sul libro giornale avremo:

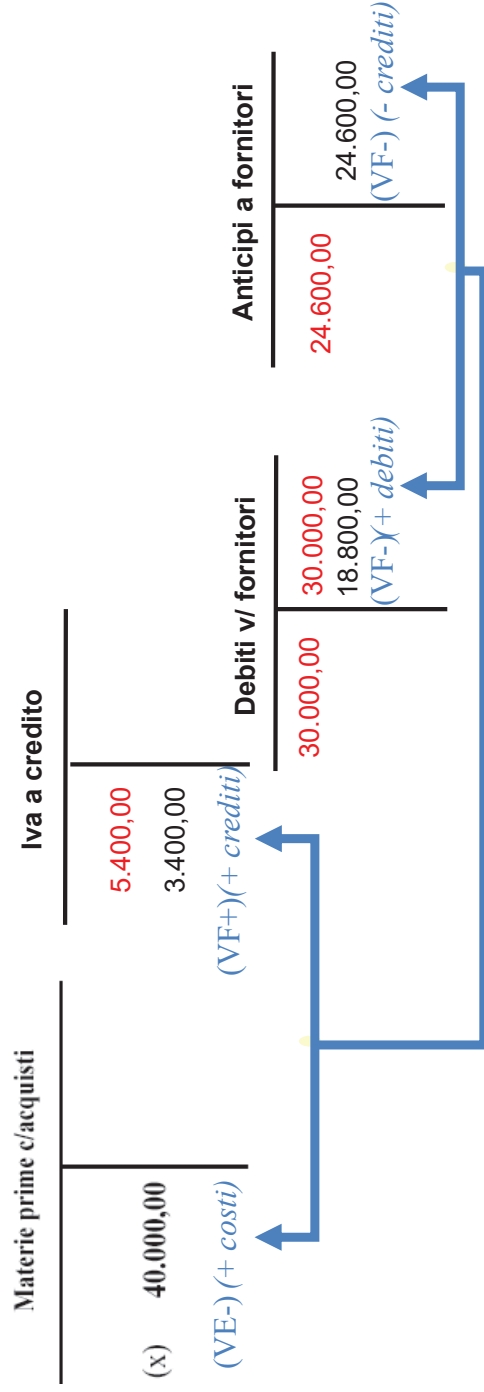
.../X0	...	Debiti v/fornitori	D	30.000,00	
.../X0	...	Banca X c/c	A		30.000,00

37

3) Ricevimento delle materie e della fattura di acquisto

IVA: $40.000 * 22\% - 5.400 = 3.400$

DEBITI VERSO FORNITORI: $40.000 + 3.400 - 24.600 = 18.800$

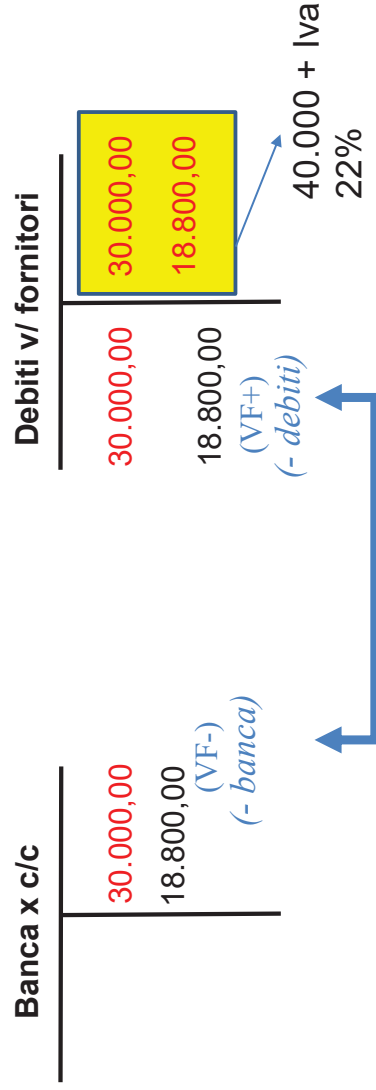


.../X0	...	Materie prime c/acquisti	D	40.000,00	
.../X0	...	Iva a credito	D	3.400,00	
.../X0	...	Debiti v/fornitori	A		18.800,00
.../X0	...	Anticipi a fornitori	A		24.600,00

38

4) Regolamento della fattura

L'operazione si conclude con il pagamento del saldo.



Sul libro giornale avremo:

../X0	...	Debiti v/fornitori	D	18.788,00	
../X0	...	Banca X c/c	A		18.788,00

39

C) Anticipi da clienti: Esempio

La Società C riceve a mezzo bonifico bancario un anticipo da clienti per un importo pari a € 2.400, relativo ad una fornitura di merci soggette ad IVA ordinaria per € 6.000.

Procediamo alle rilevazioni contabili.

I momenti contabilmente rilevanti per l'operazione sono i seguenti:

- 1) Emissione della fattura relativa all' anticipo da versare
- 2) Riscossione dell' anticipo
- 3) Emissione della fattura relativa alla vendita di merci

40

1) Emissione della fattura relativa all' anticipo

La Società C riceve complessivamente € 2.400, di cui € 1.970 per l' anticipo da clienti sulla fornitura di merci e € 430 per l' Iva (a debito). Tali valori sono desumibili dallo scorporo dell' Iva dall' importo totale:

$$\text{Scorporo dell' IVA} \quad X : 2.400 = 100 : 122 \quad \longrightarrow \quad X (\text{anticipi da clienti}) \approx \text{€ } 1.970$$

Conto finanziario

Crediti v / clienti	Clients c/ anticipi	IVA a debito
2.400,00 (VF+)(+ <i>crediti</i>)	1.970,00 (+ <i>debiti</i>) (VF-)	430,00 (+ <i>debiti</i>) (VF-)

Sul libro giornale avremo:

../X0	...	Crediti v/clienti	D	2.400,00	
../X0	...	Clients c/anticipi	A		1.970,00
../X0	...	Iva a debito	A		430,00

41

2) Riscossione dell' anticipo

Procediamo al regolamento (a mezzo banca) della fattura relativa all' acconto.

Crediti v/clienti	Banca X c/c
2.400,00 (VF-) (- <i>crediti</i>)	2.400,00 (VF+) (+ <i>banca</i>)

Sul libro giornale avremo:

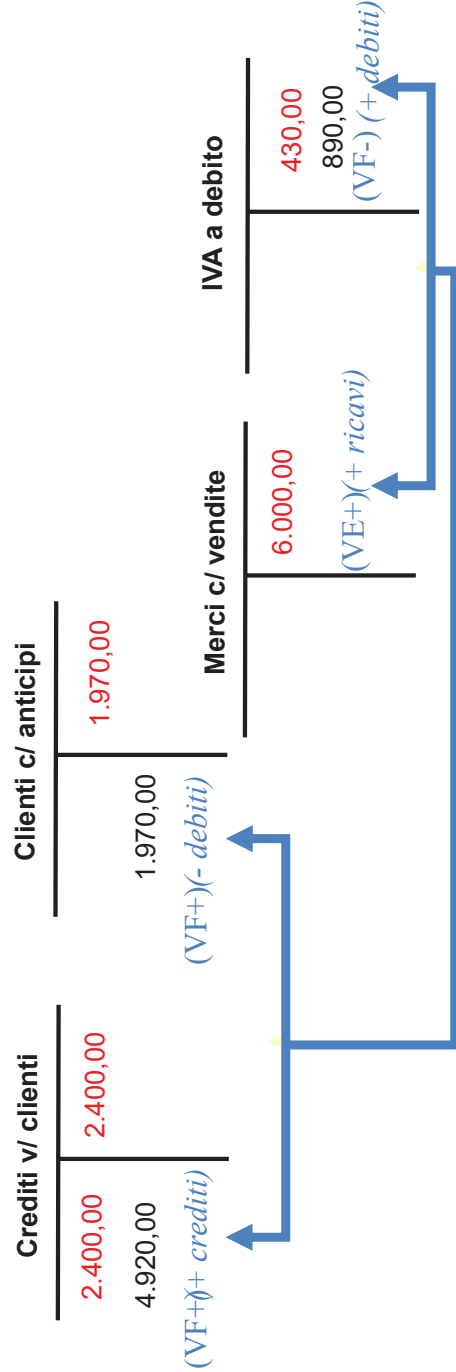
../X0	...	Banca X c/c	D	2.400,00	
../X0	...	Crediti v/clienti	A		2.400,00

42

3) Emissione della fattura relativa alla vendita di merci

Iva: $6.000 * 22\% - 430 = 890$

CREDITI VERSO CLIENTI: $6.000 + 890 - 1.970 = 4.920$

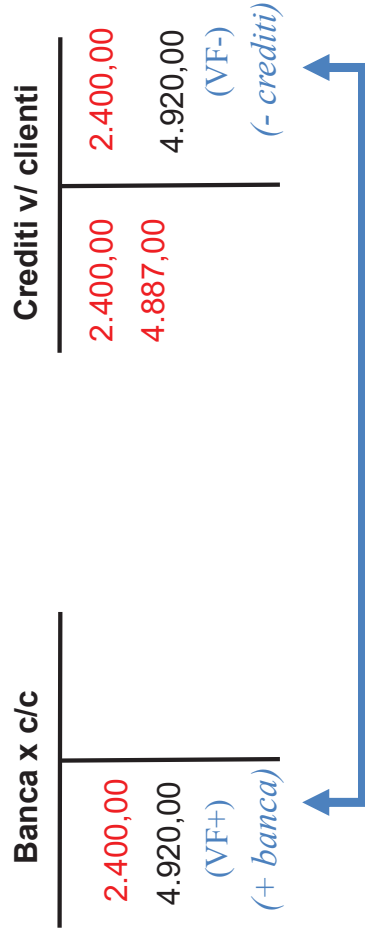


../X0	...	Crediti v/clienti			
../X0	...	Clienti c/anticipi	D	4.920,00	
../X0	...	Merzi c/vendite	D	1.970,00	
../X0	...	Iva a debito	A		6.000,00
			A		890,00

43

4) Regolamento della fattura

L' operazione si conclude con la riscossione del saldo.



Sul libro giornale avremo:

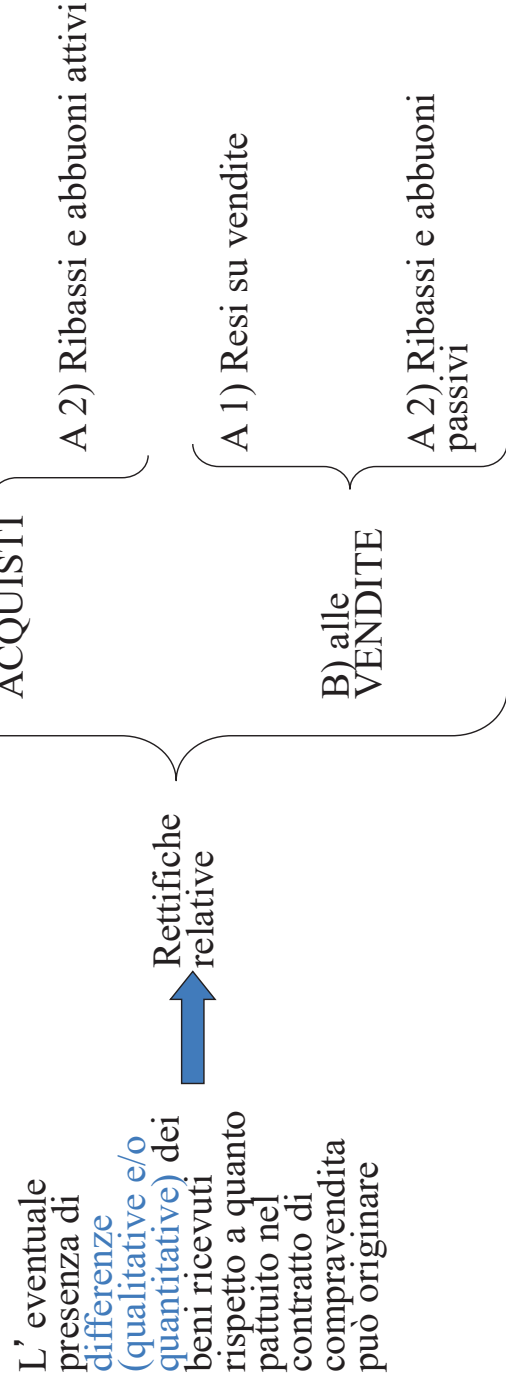
../X0	...	Banca X c/c	D	4.920,00	
../X0	...	Crediti v/clienti	A		4.920,00

44

Rettifiche relative ad acquisti e vendite

45

Il quadro dell' argomento



46

A 1) Resi su acquisti

- Nei contratti di compravendita si possono verificare casi in cui i beni acquistati siano di qualità diversa rispetto a quella pattuita, e non idonei alla funzione cui l'impresa li aveva destinati. In questi casi detti beni **vengono restituiti** al fornitore.
- Il fornitore ha l'obbligo di emettere un documento denominato **nota di accredito** (o di credito) che prova tale restituzione. La nota di accredito è simile ad una fattura.
- Sulla base della nota, la società acquirente deve registrare:
 - 1) una **rettifica del costo** di acquisto precedentemente rilevato;
 - 2) una **rettifica nell'IVA** a credito calcolata sulla parte dell'acquisto non andato a buon fine.

47

Esempio

*La Società A riceve in data 8 luglio una fattura relativa all'acquisto di materie prime per € 40.000 + IVA 22%.
A seguito di un controllo effettuato, parte delle materie risulta essere irreparabilmente danneggiata (*). Si provvede pertanto alla restituzione delle materie non utilizzabili per un valore complessivo di € 8.000+IVA. In data 28/7 si riceve la relativa nota di accredito da parte del fornitore. Procediamo alle rilevazioni contabili.*

I momenti contabilmente rilevanti per l'operazione sono i seguenti:


- 1) Ricevimento della fattura di acquisto (fase della liquidazione)
- 2) Ricevimento della nota di accredito (correggiamo gli importi già iscritti in contabilità)

(*) In alternativa: presenta caratteristiche qualitative diverse da quelle pattuite.

1) Ricevimento della fattura di acquisto (fase di liquidazione)

Nei mastri avremo:

Materie prime c/ acquisti		Iva a credito		Debiti v/ fornitori	
40.000,00	(VE-) (+ costi)	8.800,00	(VF+) (+ crediti)	48.800,00	(+ debiti) (VF-)



Sul libro giornale avremo:


8/7/X0	...	Materie prime c/acquisti	D	40.000,00
8/7/X0	...	Iva a credito	D	8.800,00
8/7/X0	...	Debiti v/fornitori	A	48.800,00

49

2) Ricevimento della nota di accredito

Nei mastri avremo:

Debiti v/ fornitori		Resi su acquisti		IVA a credito	
9.760,00	48.800,00 (VF+) (- debiti)	8.000,00 (VE+) (- costi)	8.800,00 (VF-) (- crediti)	1.760,00	



Sul libro giornale avremo:

28/7/X0	Debiti v/fornitori	D	9.760,00
28/7/X0	Resi su acquisti	A	8.000,00
28/7/X0	Iva a credito	A	1.760,00

50

A 2) Ribassi e abbuoni attivi

- Se il bene acquistato è solamente lievemente difettoso ma può essere comunque utilizzato nei processi produttivi cui è destinato, all'azienda acquirente generalmente si riconosce una **riduzione del prezzo pattuito**.
- Detta riduzione, denominata “abbuono attivo”, è documentata da una **nota di accredito** (o di credito) che il fornitore emette ed invia all'acquirente.
- Sulla base della nota, la società acquirente deve registrare:
 - 1) una **rettifica del costo** di acquisto precedentemente rilevato;
 - 2) una **rettifica nell'IVA** a credito calcolata sulla parte dell'acquisto non andato a buon fine.

51

Esempio

La Società A riceve in data 8 luglio una fattura relativa all'acquisto di materie prime per € 40.000 + IVA 22%.
A seguito di un controllo effettuato, la partita risulta avere lievi differenze qualitative rispetto a quella ordinata. In data 28/7 si riceve nota di accredito per un abbuono di 1.000+IVA 22% a fronte delle differenze riscontrate nella fornitura.
Procediamo alle rilevazioni contabili.

I momenti contabilmente rilevanti per l'operazione sono i seguenti:


- 1) Ricevimento della fattura di acquisto (fase della liquidazione)
- 2) Ricevimento della nota di accredito (correggiamo gli importi già iscritti in contabilità)

52

1) Ricevimento della fattura di acquisto (fase di liquidazione)

Nei mastri avremo:

Materie prime c/ acquisti	Iva a credito	Debiti v/ fornitori
40.000,00 (VE-) (+ costi)	8.800,00 (VF+)(+ crediti)	48.800,00 (+ debiti) (VF-)



Sul libro giornale avremo:


8/7/X0	...	Materie prime c/acquisti	D	40.000,00
8/7/X0	...	Iva a credito	D	8.800,00
8/7/X0	...	Debiti v/fornitori	A	48.800,00

53

2) Ricevimento della nota di accredito

Nei mastri avremo:

Debiti v/ fornitori	Abbuoni attivi	Iva a credito
1.220,00 48.800,00 (VF+) (- debiti)	1.000,00 (VE+) (- costi)	8.800,00 220,00 (VF-) (- crediti)



Sul libro giornale avremo:

28/7/X0	Debiti v/fornitori	D	1.220,00
28/7/X0	Abbuoni attivi	A	1.000,00
28/7/X0	Iva a credito	A	220,00

54

B 1) Resi su vendite

- Le operazioni di vendita di beni hanno il rischio che una parte di essi venga restituita perché non conforme alla qualità pattuita oppure perché difettosa.
- In questi casi, dopo aver ricevuto i beni dal cliente, deve essere emesso ed inviato allo stesso un documento, detto **nota di accredito** (di credito) che prova il credito cui il cliente stesso ha diritto come conseguenza delle restituzioni dei beni all'azienda venditrice.
- La restituzione dei beni venduti produce:
 - 1) una **riduzione dei ricavi di vendita** precedentemente rilevati (resi su vendite);
 - 2) una **rettifica nell' IVA** a debito calcolata sulla parte dell' acquisto non andato a buon fine.

55

Esempio

In data 16 aprile la Società A emette fattura per la vendita di prodotti del valore di € 32.000 + IVA 22%.
A seguito di un controllo effettuato, l' acquirente riscontra delle differenze qualitative rilevanti tra i beni pervenuti e quelli ordinati. Provvede pertanto alla restituzione di beni non conformi per un valore complessivo di € 1.500+IVA 22%.
Procediamo alle rilevazioni contabili tenendo conto che la società A emette nota di accredito in data 28/4.

I momenti contabilmente rilevanti per l' operazione sono i seguenti:

- 1) Emissione della fattura di vendita (fase della liquidazione)
- 2) Emissione della nota di accredito (correggiamo gli importi già iscritti in contabilità)

56

1) Emissione della fattura di vendita (fase di liquidazione)

Nei mastri avremo:

Crediti v/ clienti	Prodotti c/ vendite	IVA a debito
39.040,00 (VF+) (+ crediti)	32.000,00 (VE+) (+ ricavi)	7.040,00 (VF-) (+ debiti)

Sul libro giornale avremo:

16/4/X0	...	Crediti v/clienti	D	39.040,00	32.000,00
16/4/X0	...	Prodotti c/vendite	A		
16/4/X0	...	Iva a debito	A		7.040,00

57

2) Emissione della nota di accredito

Nei mastri avremo:

Resi su vendite	IVA a debito	Crediti v/ clienti
1.500,00 (VE-) (- ricavi)	330,00 (VF+) (- debiti)	1.830,00 (VF-) (- crediti)

Sul libro giornale avremo:

28/4/X0	Resi su vendite	D	1.500,00	1.830,00
28/4/X0	Iva a debito	D	330,00	
28/4/X0	Crediti v/clienti	A		

58

B 2) Ribassi e abbuoni passivi

- Può verificarsi che alla consegna del bene venduto l'acquirente riscontri una qualità difforme a quella pattuita. In questi casi, l'azienda venditrice per evitare la restituzione delle merci, può concedere una **riduzione dell'importo dovuto**, definita abbuono passivo, che determina una riduzione dei ricavi.
- Detta riduzione è documentata da una **nota di accredito** (o di credito) che viene inviata al cliente.
- Sulla base della nota, la società venditrice deve registrare:
 - 1) una **rettifica del ricavo** di vendita precedentemente rilevato;
 - 2) una **rettifica nell'IVA** a debito calcolata sull'importo della riduzione.

59

Esempio

In data 16 aprile la Società A emette fattura per la vendita di prodotti del valore di € 32.000 + IVA 22%.
A seguito di un controllo effettuato, l'acquirente riscontra delle differenze qualitative di lieve entità tra i beni pervenuti e quelli ordinati. Per evitare la restituzione della partita di beni, la società A, su richiesta dell'acquirente, concorda una riduzione del prezzo pattuito per € 1.000+IVA 22%, emettendo nota di credito in data 28/4.
Procediamo alle rilevazioni contabili.

I momenti contabilmente rilevanti per l'operazione sono i seguenti:

- 1) Emissione della fattura di vendita (fase della liquidazione)
- 2) Emissione della nota di accredito (correggiamo gli importi già iscritti in contabilità)

60

1) Emissione della fattura di vendita (fase di liquidazione)

Nei mastri avremo:

Crediti v/ clienti	Prodotti c/ vendite	IVA a debito
39.040,00 (VF+) (+ crediti)	32.000,00 (VE+) (+ ricavi)	7.040,00 (VF-) (+ debiti)

Sul libro giornale avremo:

16/4/X0	...	Crediti v/clienti	D	39.040,00	32.000,00
16/4/X0	...	Prodotti c/vendite	A		
16/4/X0	...	Iva a debito	A		7.040,00

61

2) Emissione della nota di accredito

Nei mastri avremo:

Abbuoni passivi	IVA a debito	Crediti v/ clienti
1.000,00 (VE-) (- ricavi)	220,00 (VF+) (- debiti)	39.040,00 (VF-) (- crediti)

Sul libro giornale avremo:

28/4/X0	Abbuoni passivi	D	1.000,00	1.220,00
28/4/X0	... Iva a debito	D	220,00	
28/4/X0	... Crediti v/clienti	A		

62

La retribuzione del personale dipendente

63

Esempio

A fine marzo, la Società A ha liquidato le retribuzioni spettanti ai propri dipendenti come indicato qui di seguito:

- a) Salari e stipendi: € 50.000*
- b) Assegni familiari: € 2.500*
- c) Oneri sociali dovuti all'INPS (contributi previdenziali e assicurativi) e all'INAIL (per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro): € 21.000*
- d) Ritenute previdenziali a carico del lavoratore: € 4.500*
- e) Ritenute fiscali a carico del lavoratore: € 10.000.*

Si proceda, pertanto, alle opportune rilevazioni contabili.

Ai nostri fini è utile trattare distintamente le seguenti fasi:

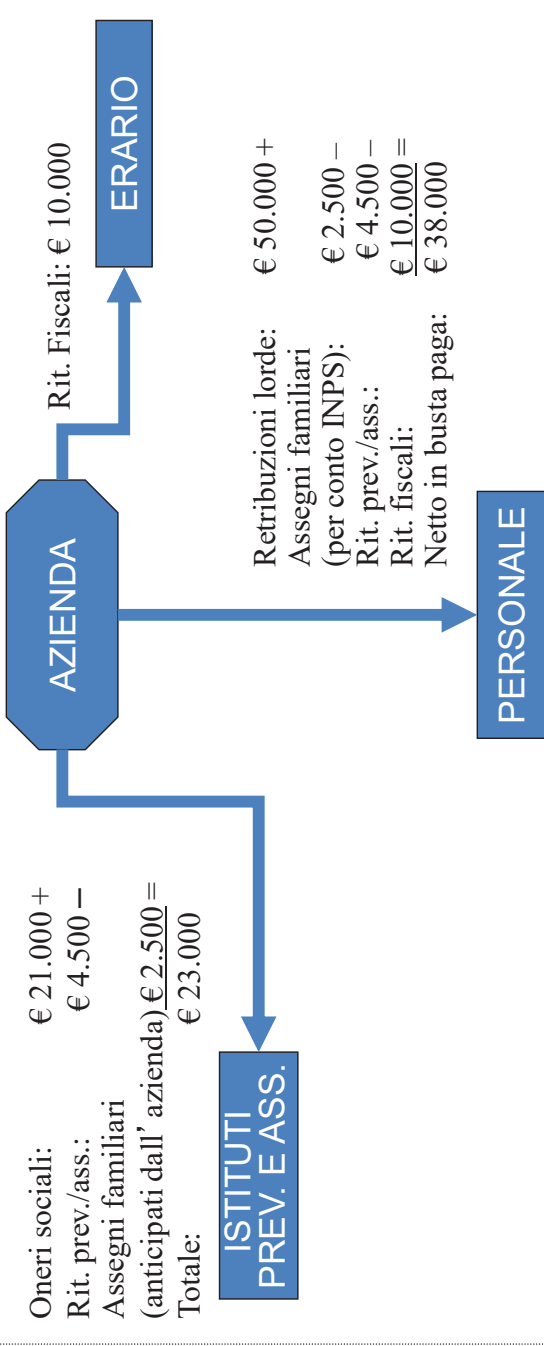
1. Liquidazione delle retribuzioni lorde da corrispondere ai dipendenti;
2. Liquidazione degli oneri sociali a carico della società;
3. Pagamento delle retribuzioni nette ai dipendenti;
4. Versamento dei contributi previdenziali;
5. Versamento delle ritenute fiscali.

64

Inquadramento

Elementi da considerare:

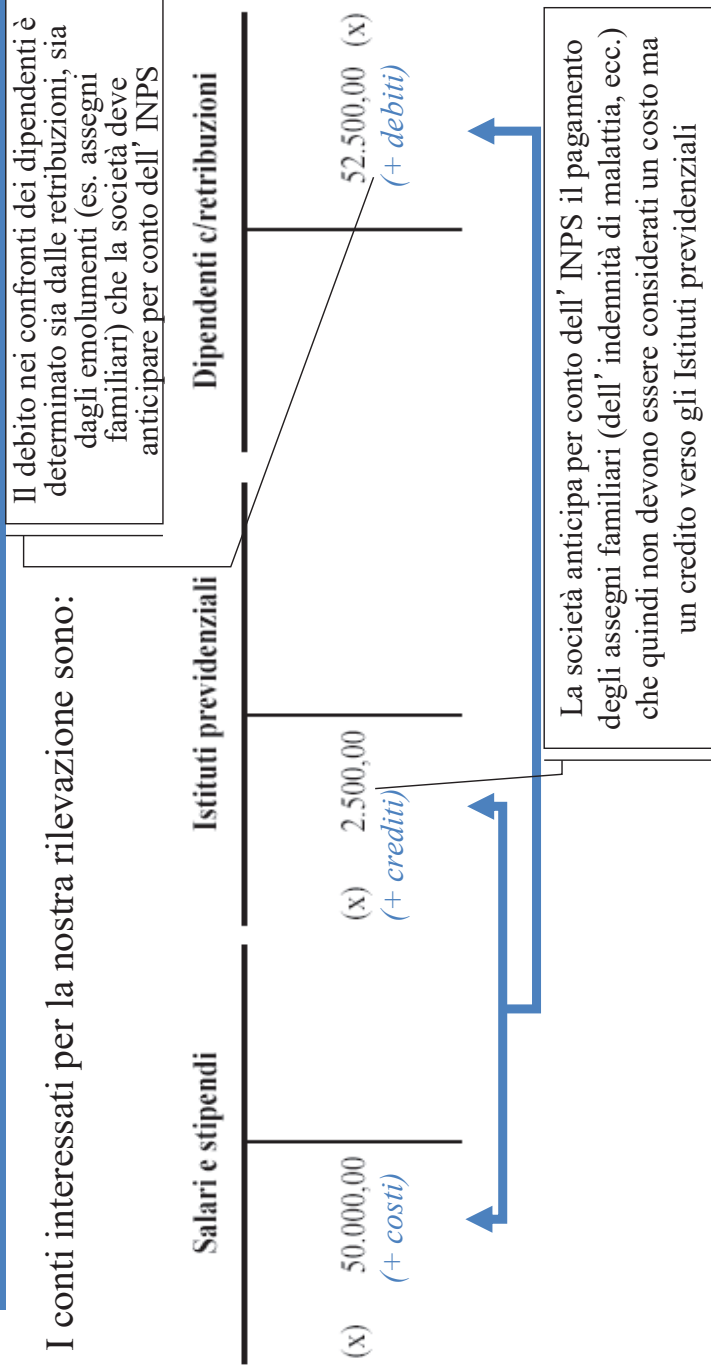
• Retribuzioni lorde	50.000
• Assegni familiari	2.500
• Oneri sociali (a carico dell' azienda)	21.000
• Ritenute previdenziali e assistenziali (a carico dei dipendenti)	4.500
• Ritenute fiscali (a carico dei dipendenti)	10.000



65

1) La liquidazione della retribuzione

I conti interessati per la nostra rilevazione sono:



Sul libro giornale avremo:

31/3/X0	...	Salari e stipendi	D	50.000,00
31/3/X0	...	Istituti previdenziali	D	2.500,00
31/3/X0	...	Dipendenti c/retribuzioni	A	52.500,00

66

2) La liquidazione degli oneri sociali a carico della società

I conti interessati per la nostra rilevazione sono:

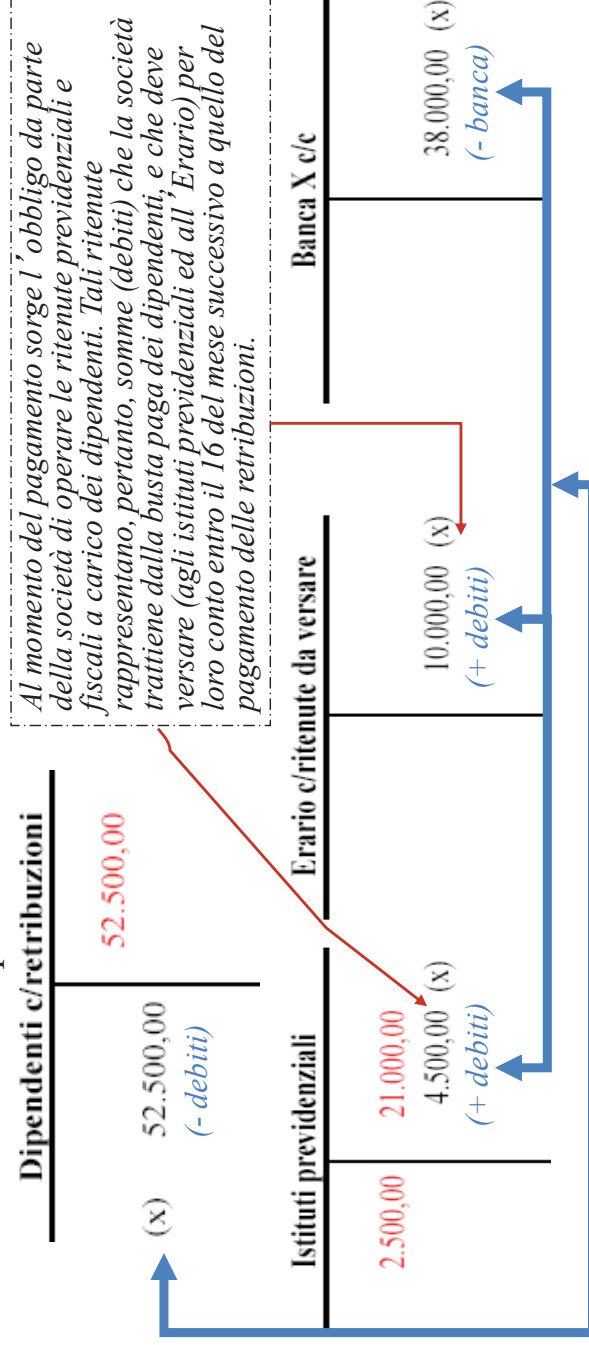


Sul libro giornale avremo:

31/3/X0	...	Oneri sociali	D	21.000,00
31/3/X0	...	Istituti previdenziali	A	21.000,00

3) Pagamento delle retribuzioni nette ai dipendenti

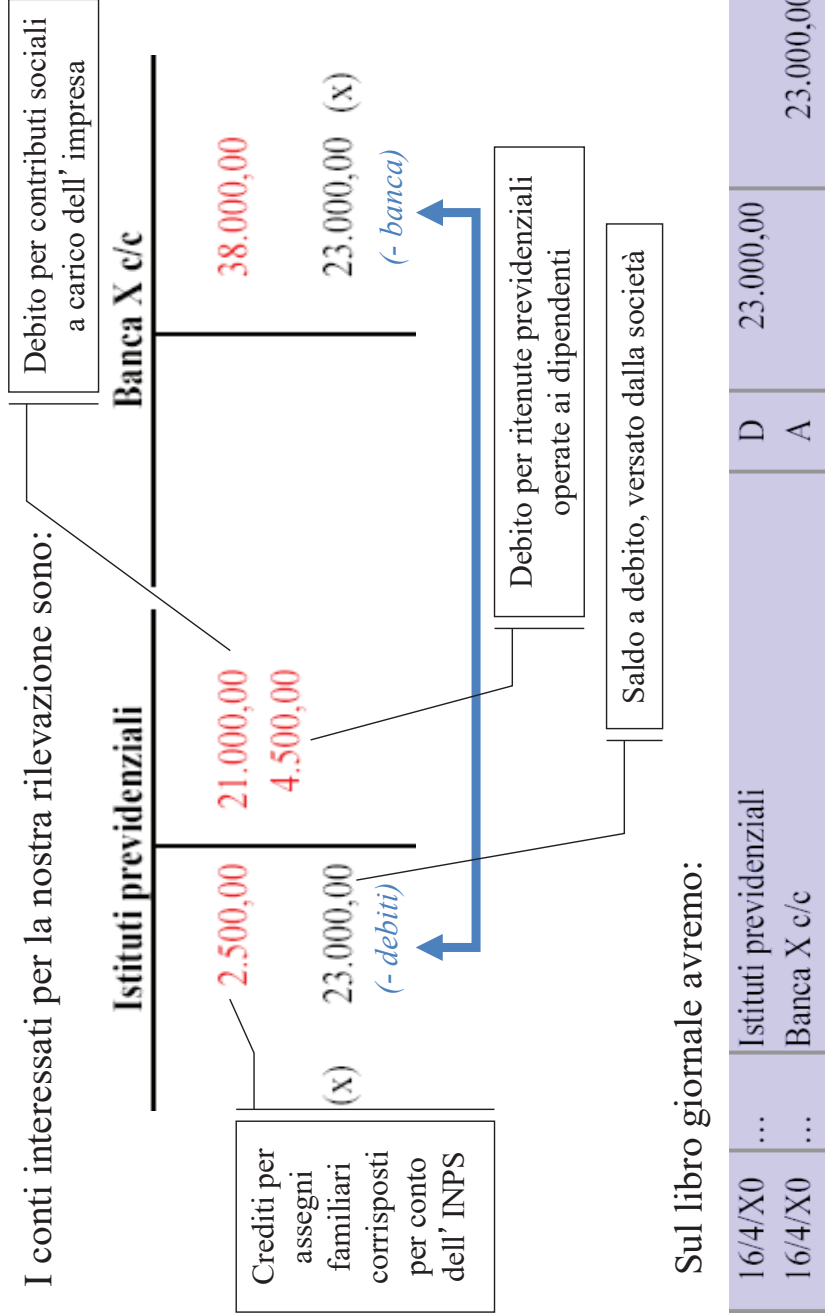
I conti interessati per la nostra rilevazione sono:



Sul libro giornale avremo:

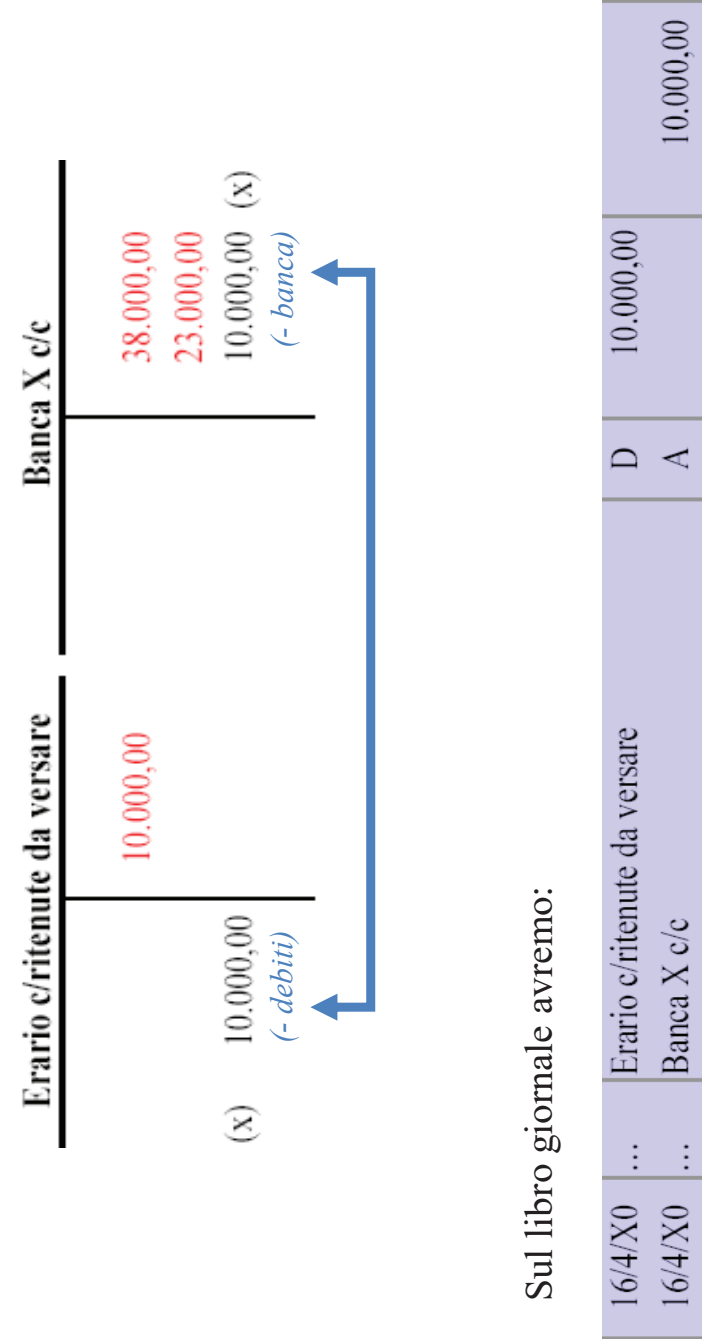
31/3/X0	...	Dipendenti c/retribuzioni	D	52.500,00
31/3/X0		Istituti previdenziali	A	4.500,00
31/3/X0		Erario c/ritenute da versare	A	10.000,00
31/3/X0	...	Banca X c/c	A	38.000,00

4) Versamento dei contributi previdenziali



5) Versamento delle ritenute fiscali

I conti interessati per la nostra rilevazione sono:



Il TFR: Accantonamento d'esercizio e liquidazione a dipendenti che cessano il proprio rapporto di lavoro

71

Inquadramento

L'impiego nelle aziende di risorse umane determina le seguenti classi di costo:

- 1) Retribuzioni (parte fissa + parte variabile)
- 2) Contributi previdenziali (a carico dell'azienda [1])

3) Trattamento di fine rapporto

E' una forma di retribuzione del personale, a corresponsione differita, rinviata alla fine del rapporto di lavoro. Matura in proporzione della durata del rapporto e per l'impresa costituisce un elemento aggiuntivo del costo per acquisire servizi lavorativi.

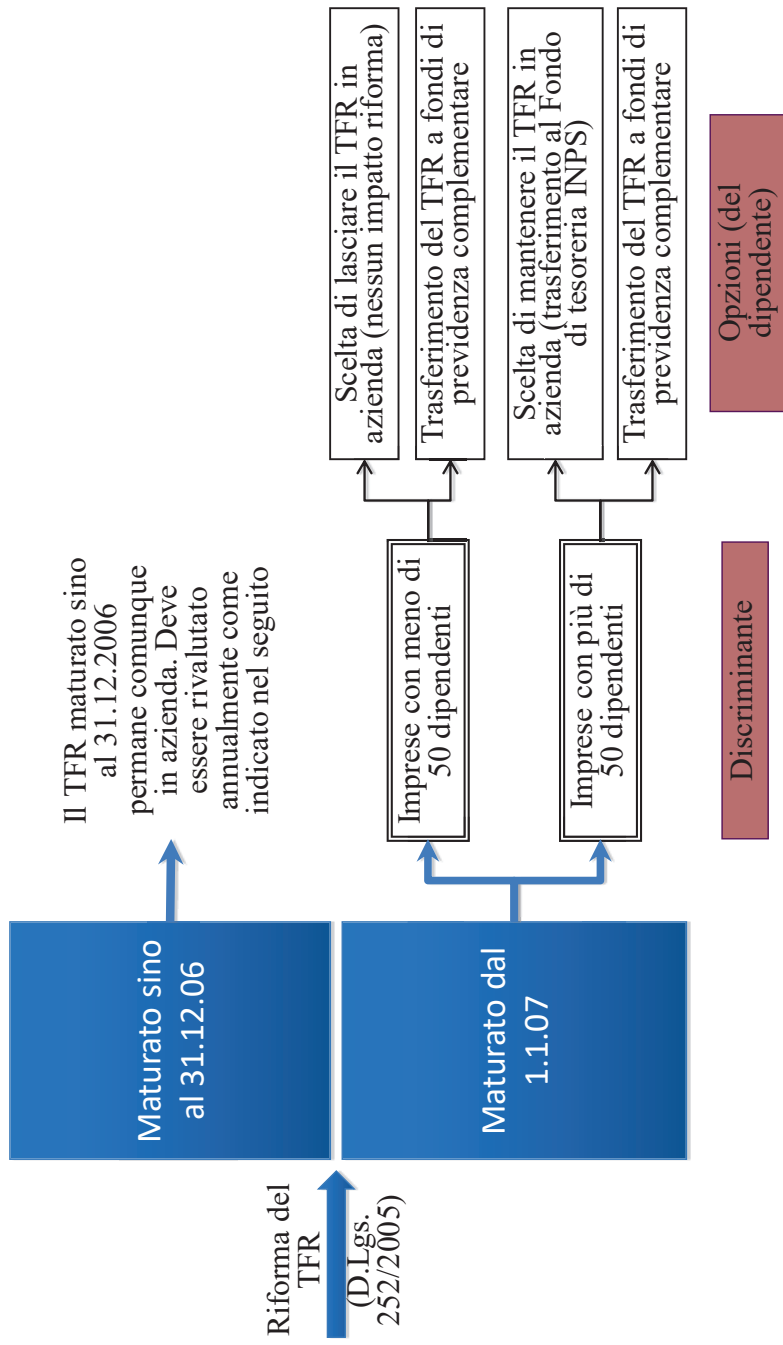
Si rileva al termine dell'esercizio (31/12)

[1] Anche i lavoratori sono tenuti al versamento di contributi. Come abbiamo visto trattando le rilevazioni del costo del personale, queste somme, trattenute direttamente dall'azienda e versate per loro conto (lavoratori) agli istituti previdenziali ed assistenziali, non entrano a far parte del costo del lavoro per quest'ultima (azienda).

N.B. Notiamo che in questa categoria rientra il contributo miglioramento pensioni (0,50% delle retribuzioni) che – vedremo – può essere decurtato dalla quota di accantonamento annua al TFR dovuta dall'azienda.

72

TFR vs Fondi pensione: cosa rimane in azienda?



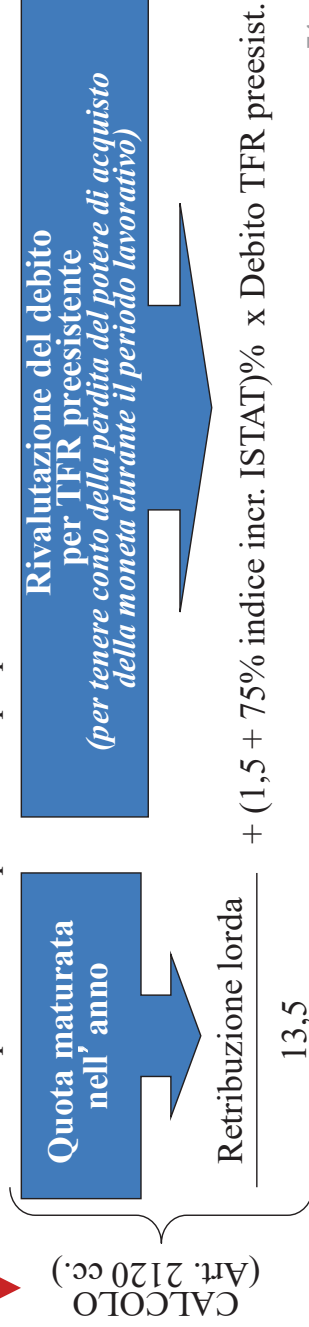
73

Il calcolo del TFR

- ✓ La cessazione del rapporto di lavoro fa sorgere a favore del lavoratore il diritto ad una prestazione finale, commisurata all'entità della retribuzione percepita e alla durata del contratto, denominata **Trattamento di Fine Rapporto (TFR)**.
- ✓ L'ammontare del TFR viene di anno in anno determinato in base a quanto disposto dall'art. 2120 del Codice Civile.
- ✓ Il TFR si configura come una quota di retribuzione differita normalmente corrisposta al lavoratore all'atto della cessazione del rapporto subordinato e rappresenta per l'azienda un **debito a scadenza indeterminata**, non essendo noto a priori il momento in cui sarà corrisposto.
- ✓ Si tratta, in sostanza, di un debito di **natura determinata, esistenza certa ed importo determinato**, in relazione al quale è **indeterminato solamente il momento del pagamento**.



Il costo, del TFR, non può essere imputato completamente all'esercizio dell'effettivo pagamento, ma deve essere **attribuito per quote a tutti i periodi amministrativi** durante i quali il dipendente ha prestato la propria attività



74

(1) Esempio di accantonamento per TFR

A fine esercizio, la Società A calcola il TFR maturato sulla base dei seguenti dati:

- a) Retribuzioni corrisposte nel corso dell'anno: € 243.000*
- b) Debiti per TFR precedentemente calcolati: € 40.000*
- c) Incremento dell'indice ISTAT prezzi al consumo rispetto al dicembre dell'anno precedente: 3%*
- d) Acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR, da versare il 16/12/n: € 125 (*)*

Si proceda, pertanto, alle opportune rilevazioni contabili.

(*) Abbiamo detto che il TFR deve essere rivalutato per tener conto dell'inflazione. Dal 1.1.2001, come vedremo di seguito, la rivalutazione sul TFR viene tassata annualmente mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva, con aliquota pari all'11% (prima, l'intera somma del TFR, compresa la rivalutazione, veniva assoggettata a tassazione separata solamente al momento dell'erogazione).

Il versamento di tale imposta avviene dapprima a titolo di acconto (16 dicembre di ogni anno) e poi a saldo (16 febbraio dell'anno successivo).

L'acconto di dicembre si può determinare utilizzando il metodo storico (90% delle rivalutazioni maturate nell'anno solare precedente) o quello previsionale (calcolando le rivalutazioni che maturano nello stesso anno per il quale è dovuto l'acconto).

75

Alcune precisazioni sui calcoli che seguiranno ...

Per le nostre registrazioni occorre ricordare che:

- 1) Per il calcolo dell'accantonamento TFR di competenza dell'esercizio, si deve distinguere tra
 - la **parte maturata** nel periodo (Retribuzione lorda / 13,5)
 - la **rivalutazione** del debito per TFR preesistente $(1,50 + 75\%$ indice di incremento ISTAT prezzi al consumo).
- 2) Sulla rivalutazione del debito per TFR preesistente opera **un'imposta sostitutiva pari all'11%**. L'impresa è tenuta a versare, entro il 16/12 di ciascun anno, un acconto pari al 90% dell'imposta sulla rivalutazione del precedente esercizio, versando il saldo a conguaglio entro il 16/2 dell'esercizio successivo.
- 3) Durante l'anno l'azienda deve versare mensilmente all'INPS un contributo a carico dei lavoratori per "**miglioramento pensioni**", pari allo 0,50% delle retribuzioni lorde corrisposte nell'esercizio. Tale somma non viene tolta dalla busta paga del lavoratore ma può essere recuperata dall'ammontare del TFR maturato dal dipendente per il periodo di riferimento della contribuzione stessa. In altre parole, tale contributo deve essere versato dal datore di lavoro per conto del dipendente, con diritto di rivalsa sul debito per TFR (*).

(*) Nella sostanza si tratta di un contributo a carico dei dipendenti, **anticipato** mensilmente dall'azienda nella misura dello 0,50% della retribuzione (ciò vuol dire che non viene decurtato, come gli altri contributi a carico dei dipendenti, dalla retribuzione in busta paga). La somma può essere recuperata dall'azienda a fine anno, in sede di calcolo del trattamento di fine rapporto maturato nell'esercizio.

Calcoliamo la quota di accantonamento di competenza (costo)

A) Quota di TFR di competenza dell'esercizio: (quota maturata + rivalutaz. del pregresso)

$$1) \frac{\text{Retribuzione lorda}}{13,5} = \frac{\text{€ 243.000}}{13,5} = \text{€ 18.000} \quad [1]$$

$$2) \text{ Debito TFR preesist. } \times (1,5 + 75\% \text{ indice ISTAT}) = \text{€ 40.000} \times (1,5 + 75\% \text{ di } 3\%) =$$

$$= \text{€ 40.000} \times 3,75\% = \text{€ 1.500} \quad [2](*)$$

$$\text{Quota accantonamento per TFR} = [1] + [2] = \text{€ 18.000} + \text{€ 1.500} = \text{€ 19.500}$$

Tale somma è al lordo – come vedremo anche nella prossima slide – del contributo di rivalsa per miglioramento pensioni, pari allo 0,50% della retribuzione annua (0,50% di € 243.000 = € 1.215). L'importo netto della quota annua di TFR è pertanto:

$$\text{€ 19.500} - \text{€ 1.215} = \text{€ 18.285}$$

(*) Tale rivalutazione è soggetta ad imposta sostitutiva dell'11% (11% di € 1.500 = € 165)

Determiniamo il debito per TFR maturato nell'esercizio

B) Quota di debito per TFR relativo all'esercizio:

Quota maturata nell'anno (retribuzione lorda/13,5)	+	€ 18.000	=
+ Rivalutazione del debito pregresso per TFR		€ 1.500	=
		€ 19.500	
- Contributo di rivalsa per il fondo miglioramento pensioni (0,50% di € 243.000)	-	€ 1.215	=
Quota TFR maturata (al CE, voce B9 c)	-	€ 18.285	=
Imposta sostit. annua sulla rival. del TFR (11% di € 1.500) (*)		€ 165	=
Incremento del debito per TFR al 31/12 (allo SP, voce C del passivo)		€ 18.120	

Il debito per TFR a fine esercizio n sarà, quindi, pari ad € 58.120.

$$(\text{€ 40.000} + \text{€ 18.120})$$

Debito TFR al 31.12.n-1

(*) Sulla rivalutazione annua del TFR matura un'imposta sostitutiva (11%) a carico dei dipendenti. Considerato che è l'azienda – come sostituto d'imposta – ad anticipare l'imposta all'Erario, si determina l'insorgenza di crediti verso i dipendenti che l'azienda stessa può compensare al momento della rilevazione degli accantonamenti a TFR di fine esercizio. L'importo dell'imposta si riferisce all'intero esercizio e comprende sia l'acconto (€ 125) che il relativo conguaglio (€ 40) che dovrà versare entro il 16/2/n+1.

Scrittura della rilevazione della quota annua del TFR

Al 31/12, in sede di assestamento dei conti è necessario rilevare la quota di TFR di competenza dell'esercizio ed il debito per TFR al netto dell'imposta sostitutiva totale.

L'operazione interessa, pertanto, i seguenti conti:

31/12/n	...	Quota TFR (+ Costi) (VE-)	D	18.285,00	
31/12/n	...	Debiti per TFR (+ Debiti) (VF-)	A		18.120,00
31/12/n	...	Debiti v/dip.ti per imp. sost. TFR	A (+ debiti) (VF-)		165,00

Stato patrimoniale al 31.12.n	
	C - Trattamento di fine rapporto 58.120

Conto economico esercizio n	
B – Costi della produzione	
9) Per il personale a) Salari e stipendi	243.000
c) Trattamento di fine rapporto	18.285

Il leasing

Esempio

In data 31 marzo 2009 si stipula un contratto di leasing finanziario tra la società A S.p.A. (società di leasing – soggetto locatore) e la società B S.p.A. (locatario) relativamente ad un autocarro appositamente acquistato dalla prima.

Le condizioni contrattuali sono le seguenti:

Costo dell'autocarro	€ 50.000,00
Importo rata iniziale (maxicanone)	€ 18.000,00
Prezzo di riscatto del bene	€ 500,00
Importo rata periodica (anticipata)	€ 5.000,00
Periodicità rate	Trimestrali
Durata del contratto	2 anni
Vita utile del bene	5 anni

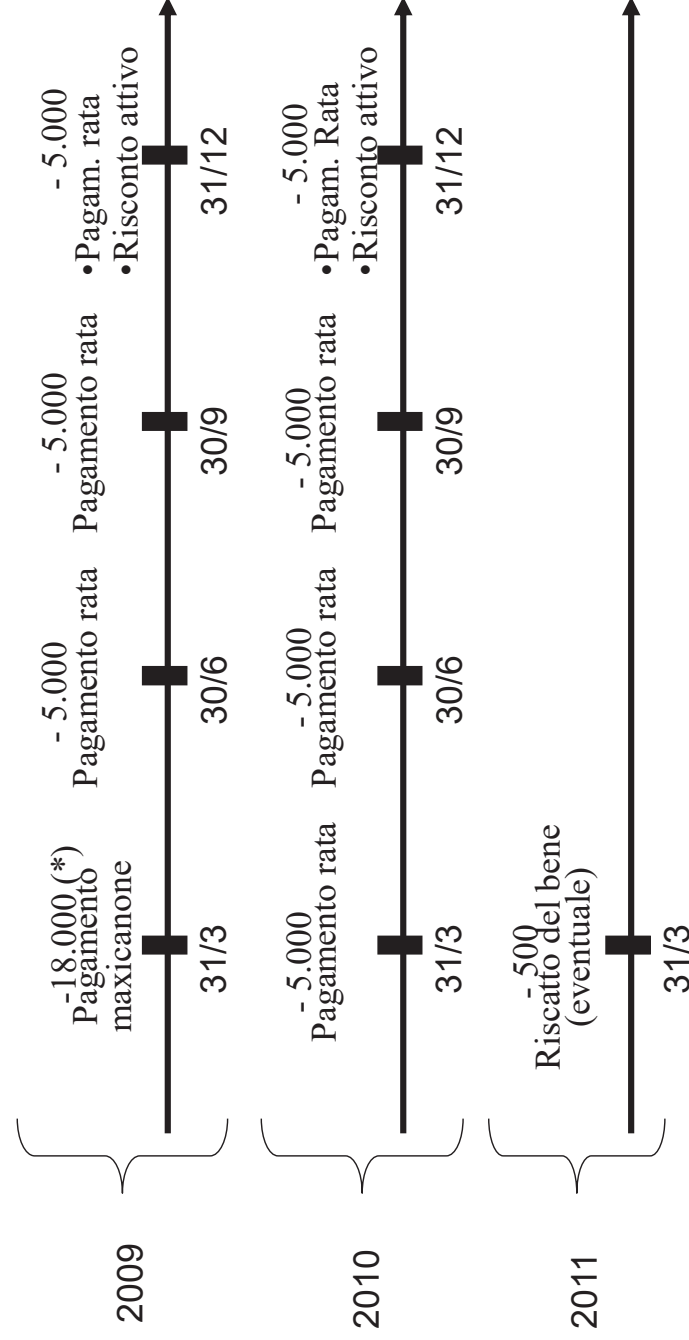
Procediamo alla contabilizzazione dell'operazione secondo il metodo patrimoniale.

81

METODO PATRIMONIALE

Rilevazioni della Società B S.p.A. (locatario)

Esaminiamo i momenti contabili dell'intera operazione:



82

1) Scritture di memoria

Il primo passo è attivare una scrittura nei conti d'ordine, ed in particolare nel sistema dei beni di terzi, per indicare l'importo complessivo del contratto, valore che sarà decurtato progressivamente man mano che la società procederà al pagamento delle rate alla relativa scadenza.

Il contratto prevede, al riguardo, le seguenti rate:

Maxicanone iniziale	€ 18.000
Rate trimestrali (5.000 x 7)	€ 35.000
<i>Totale</i>	€ 53.000

Di cui n. 3 nel 2009
(importo: € 15.000)

Contabilmente avremo:

Automezzi in leasing	Soc. A S.p.A. Automezzi in leasing
(x) 53.000	53.000 (x)

31/03/09	...	Automezzi in leasing	D	53.000,00	53.000,00
31/03/09	...	Soc. A S.p.A. automezzi in leasing	A		

83

2 A) Liquidazione maxicanone (31/3)

Al ricevimento della fattura relativa al maxicanone la rilevazione sarà:

Canoni di leasing	IVA a credito	Debiti v/ fornitori
18.000,00	3.960,00	21.960,00
(+ <i>costi</i>)	(+ <i>crediti</i>)	(+ <i>debiti</i>)

31/03/09	...	Canoni di leasing	D	18.000,00
31/03/09	...	Iva a credito	D	3.960,00
31/03/09	...	Debiti v/fornitori	A	21.960,00

84

2 B) Pagamento maxicanone (31/3)

Al pagamento della fattura relativa al maxicanone la rilevazione sarà:

Debiti v/ fornitori		Banca x c/c	
21.960,00	21.960,00		
(- debiti)	(- banca)		

31/03/09	...	Debiti v/fornitori	D	21.960,00	
31/03/09	...	Banca X c/c	A		21.960,00

85

2 C) Aggiornamento conti d'ordine (31/3)

Dopo aver pagato il maxicanone, il debito della Soc. B (locatario) verso la Soc. A (locatore) per le rate da pagare nell'ambito del contratto diminuisce del medesimo importo.

Le scritture di memoria, pertanto, devono registrare uno storno, per indicare il minore impegno vs terzi.

Importo complessivo del contratto	€ 53.000
Maxicanone pagato il 31/3/2009	€ 18.000
<i>Totale rate non ancora scadute al 31/3</i>	€ 35.000

Emerge
come saldo
dei mastri

Contabilmente avremo:

Automezzi in leasing	Soc. A S.p.A. Automezzi in leasing	
53.000	18.000 (x)	(x) 18.000
		53.000

31/03/09	...	Soc. A S.p.A. automezzi in leasing	D	18.000,00	
31/03/09	...	Automezzi in leasing	A		18.000,00

86

2 A) Liquidazione 2^ rata (30/6) (*)

Al ricevimento della fattura relativa alla 2^ rata di canone la rilevazione sarà:

Canoni di leasing	IVA a credito	Debiti v/ fornitori
18.000,00 5.000,00 (+ costi)	1.100,00 (+ crediti)	6.100,00 (+ debiti)

30/06/09	...	Canoni di leasing		D	5.000,00	
30/06/09	...	Iva a credito		D	1.100,00	
30/06/09	...	Debiti v/fornitori		A		6.100,00

(*) Lo schema di rilevazione suggerito è identico anche per la contabilizzazione della 3^ rata (30/9) e della 4^ (31/12).

87

2 B) Pagamento 2^ rata (30/6)

Al pagamento della fattura relativa alla 2^ rata di canone la rilevazione sarà:

Debiti v/ fornitori	Banca X c/c
...	...
(x) 6.100 (- debiti)	6.100 (x) (- banca)

30/06/09	...	Debiti v/fornitori		D	6.100,00	
30/06/09	...	Banca X c/c		A		6.100,00

88

2 C) Aggiornamento conti d'ordine (30/6)

Così come abbiamo visto per il maxicanone, anche dopo aver pagato un'altra rata, in data 30/6, il debito della Soc. B (locatario) verso la Soc. A (locatore), per le rate da pagare nell'ambito del contratto, diminuisce del medesimo importo.

Le scritture di memoria, pertanto, devono registrare uno storno, per indicare il minore impegno vs terzi.

Rate non ancora scadute al 31/3	€ 35.000
Rata pagata il 30/6/2009	€ 5.000
<i>Totale rate non ancora scadute al 30/6</i>	€ 30.000

Emerge
come saldo
dei mastri

Automezzi in leasing		Soc. A S.p.A. Automezzi in leasing	
53.000	18.000	18.000	53.000
	5.000	5.000	



30/06/09 ...	Soc. A S.p.A. automezzi in leasing	D	5.000,00
30/06/09 ...	Automezzi in leasing	A	5.000,00

89

3) Risconto dei canoni (31/12)

Al 31/12 occorre affrontare il problema della competenza economica dei canoni.

Come già noto, il complesso dei canoni relativi al contratto di leasing è dato dai seguenti valori:

Maxicanone iniziale	€ 18.000
Rate trimestrali (5.000 x 7)	€ 35.000
<i>Totale</i>	€ 53.000

Considerando che il contratto ha validità per due anni e che i canoni sono trimestrali, il canone medio di ciascun trimestre è pari:

$$\frac{€ 53.000}{24} \times 3 = € 6.625$$

Pertanto, l'importo di competenza del 2009 ammonta a € 6.625 x 3 trimestri (31/3 al 31/12), ovvero ad **€ 19.875**.

Dato che la Società B ha pagato, nel corso del 2009, canoni di leasing per € 33.000 complessive, determinati come indicato di seguito, l'importo da riscontare sarà pari alla differenza, ovvero ad € 13.125 (€ 33.000 – € 19.875).

a) Maxicanone: € 18.000

b) Rate trimestrali: n. 3 (30/6, 30/9 e 31/12) da € 5.000 cad., per un totale di € 15.000

Canoni pagati: a + b = € 18.000 + € 15.000 = € 33.000

Importo di competenza = € 19.875

Importo da rinviare al futuro = € 33.000 - € 19.875 = € 13.125

90

3) Risconto dei canoni (31/12)

Contabilmente avremo:

Risconti attivi		Canoni di leasing	
		(maxic.) 18.000	
		(1^ rata) 5.000	
		(2^ rata) 5.000	
		(3^ rata) 5.000	
(x) 13.125			13.125 (x)
(+ costi sospesi)			(- costi)

31/12/n	...	Risconti attivi		D	13.125,00	
31/12/n	...	Canoni di leasing		A		13.125,00

91

Esposizione in bilancio 2009

Con la presente metodologia contabile il locatore deve rilevare al conto economico il costo dei canoni di leasing di competenza dell'esercizio.

A Stato patrimoniale, risulterà l'importo dei canoni di leasing che hanno già avuto manifestazione finanziaria ma che non sono di competenza del 2009 (risconti attivi) e, nei conti d'ordine, l'importo delle rate ancora da pagare.

STATO PATRIMONIALE al 31.12.2009

Risconti attivi	13.125	
Conti d'ordine		
Automezzi in leasing	20.000	20.000
		Soc. A S.p.A. Automezzi in leasing

Nel conto economico avremo, invece, i seguenti valori:

CONTO ECONOMICO anno 2009

Canoni di leasing	19.875
Inserimento nella voce B8 Costi godimento beni di terzi	

92

Esposizione in bilancio 2010

Esponiamo, senza mostrare le scritture, i valori dei conti interessati dall'operazione di leasing nel bilancio 2010

STATO PATRIMONIALE al 31.12.2010

Risconti attivi	6.625	
<i>Conti d'ordine</i>		<i>Conti d'ordine</i>
Automezzi in leasing	0	Soc. A S.p.A. Automezzi in leasing
0		
<div>Costi ripresi dal 2009: € 13.125</div> <div>Canoni 2010 (€ 5.000 x 4 trim.) : € <u>20.000</u></div> <div>Totale: € 33.125 –</div> <div>Importo di comp. (€ 6.625 x 4 trim.) € <u>26.500</u> =</div> <div>Risconto attivo € 6.625</div>		

Nel conto economico avremo, invece, i seguenti valori:

CONTO ECONOMICO anno 2010

Canoni di leasing	26.500	
<div>Inserimento nella voce B8 Costi godimento beni di terzi</div>		

93

Esposizione in bilancio 2011

Esponiamo, senza mostrare le scritture, i valori dei conti interessati dall'operazione di leasing nel bilancio 2011.

STATO PATRIMONIALE al 31.12.2011

<i>Conti d'ordine</i>		<i>Conti d'ordine</i>
Automezzi in leasing	0	Soc. A S.p.A. Automezzi in leasing
0		

Nel conto economico avremo, invece, i seguenti valori:

CONTO ECONOMICO anno 2011

Canoni di leasing	6.625	
<div>Inserimento nella voce B8 Costi godimento beni di terzi</div>		

94

Gli elementi direttamente interessati alla misura della posizione economico-finanziaria sono attività, passività e capitale netto. Essi sono definiti come segue:

Nozione di attività,
passività e
capitale netto
(§ 49)

a) Per **attività** si intende una **risorsa controllata dall'impresa frutto di eventi passati da cui l'impresa si attende futuri benefici economici**

b) Per **passività** si intende un'obbligazione attuale dell'impresa che sorge da eventi passati, la cui estinzione si prevede comporterà un'uscita di risorse

c) Per **patrimonio netto** si intende la differenza tra attività e passività aziendali

N.B. (§ 52):

- 1) I bilanci redatti secondo gli attuali IAS potrebbero includere elementi che soddisfano le nozioni di attività e passività e non sono indicati come parti del patrimonio netto.
- 2) Le nozioni comunque date nel § 49 sottintendono (underly) future rivisitazioni degli attuali IAS e la formulazione di futuri standards.

95

Mutui passivi

96

Esempio

In data 1 aprile la Società A stipula con la Banca X un mutuo ipotecario quinquennale del valore di € 1.000.000 a tasso fisso del 5%, con liquidazione semestrale posticipata delle rate.
Procediamo alle rilevazioni contabili, considerando che la banca applica il rimborso a “quote di capitale costanti”, pari a € 100.000 cadauna ().*

Procediamo ad analizzare l'operazione, esaminando:

- 1) Il piano di riparto;
- 2) La scrittura da redigere in sede di erogazione del mutuo;
- 3) La scrittura da redigere alla scadenza semestrale della 1^a rata ($1/10/n$);
- 4) La scrittura di assestamento relativa agli interessi passivi ($31/12/n$), per integrare la contabilità del rateo sugli interessi maturati dal $1/10/n$ al $31/12/n$;
- 5) La scrittura da redigere alla scadenza semestrale della 2^a rata ($1/4/n+1$)


(*) La struttura del piano di rimborso del prestito può prevedere:

- 1) Rate costanti (metodo francese);
- 2) Quote di capitale costanti (metodo italiano);
- 3) Quote interessi costanti (metodo americano).

97

1) Il piano di ammortamento (cd. “metodo italiano”)

	Scadenza	Rata in c/capitale	Rata in c/interessi	Importo della rata	Debito residuo
Rata n. 1	1/10/n	1.000.000,00	25.000,00	125.000,00	900.000,00
Rata n. 2	1/4/n+1	900.000,00	22.500,00	122.500,00	800.000,00
Rata n. 3	1/10/n+1	800.000,00	20.000,00	120.000,00	700.000,00
Rata n. 4	1/4/n+2	700.000,00	17.500,00	117.500,00	600.000,00
Rata n. 5	1/10/n+2	600.000,00	15.000,00	115.000,00	500.000,00
Rata n. 6	1/4/n+3	500.000,00	12.500,00	112.500,00	400.000,00
Rata n. 7	1/10/n+3	400.000,00	10.000,00	110.000,00	300.000,00
Rata n. 8	1/4/n+4	300.000,00	7.500,00	107.500,00	200.000,00
Rata n. 9	1/10/n+4	200.000,00	5.000,00	105.000,00	100.000,00
Rata n. 10	1/4/n+5	100.000,00	2.500,00	102.500,00	-
Totale		1.000.000,00	137.500,00	1.137.500,00	
N.B.					
Tasso = 5%					

 **Rimborso a quote di capitale costanti**

N. B.: Si ricordi che l'importo di ciascuna rata è dato dalla somma di:

1) **Quota capitale** (rimborso del prestito = - debiti);

2) **Quota interessi** (costo del finanziamento = + costi),

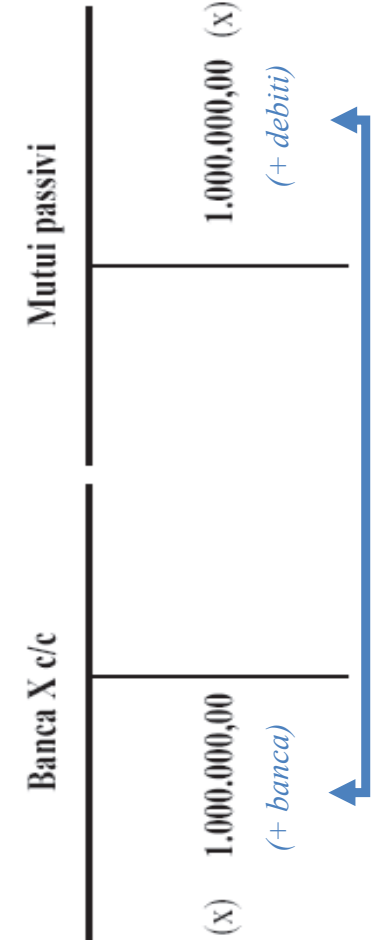
e che gli interessi devono essere calcolati sul debito residuo prima del pagamento della rata

$$\begin{aligned} \text{Interessi} &= \frac{1.000.000 \text{ (debito sino al } 1/10/n) \times 5 \text{ (tasso)} \times 6 \text{ (mesi)}}{1^{\wedge} \text{ rata}} = 25.000 \end{aligned}$$

98

2) Erogazione del mutuo (*)

La scrittura interessa i seguenti conti:



Sul libro giornale avremo:

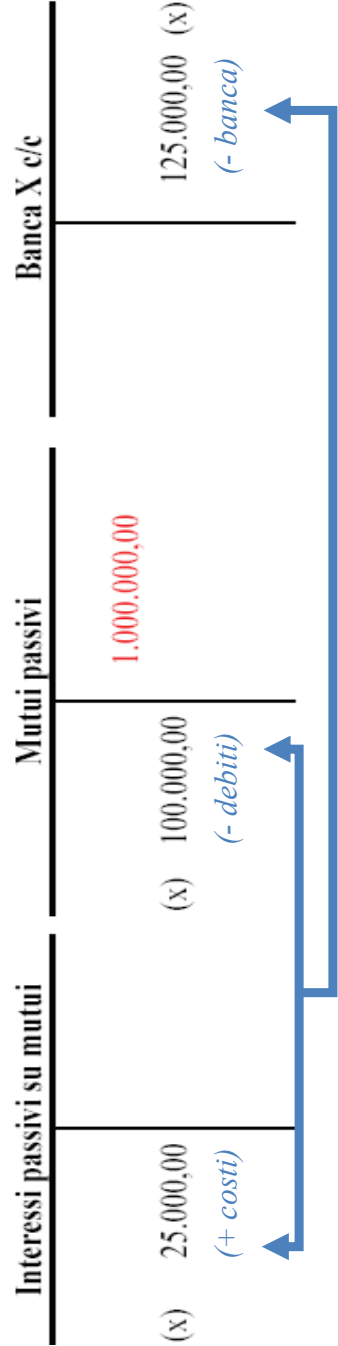
1/4/n	...	Banca X c/c		D	1.000.000,00	
1/4/n	...	Mutui passivi		A		1.000.000,00

(*) Il principio contabile OIC 19 (I.VII.b) dispone che i mutui vadano rilevati se si è verificata l'erogazione dei fondi.

99

3) Pagamento della 1^ rata semestrale (1/10/n)

La scrittura interessa i seguenti conti:

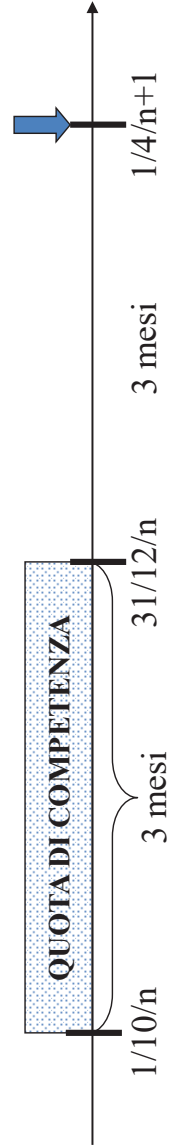


Sul libro giornale avremo:

1/10/n	...	Interessi passivi su mutui	D	25.000,00	
1/10/n		Mutui passivi	D	100.000,00	
1/10/n	...	Banca X c/c	A		125.000,00

4) Ratei passivi sugli interessi su mutui (31/12/n)

Scad. 2^ rata (quota int.: 22.500)
Manifestazione finanziaria



22.500 : 6 mesi = X : 3 mesi, per cui X = 11.250 (Rateo al 31/12)

La scrittura interessa i seguenti conti:

Interessi passivi su mutui		Ratei passivi	
(x)	25.000,00 11.250,00 (+ costi)		11.250,00 (x) (+ debiti presunti)

Sul libro giornale avremo:

31/12/n	...	Interessi passivi su mutui	D	11.250,00	
31/12/n	...	Ratei passivi	A		11.250,00

101

In bilancio avremo:

In bilancio figura nel passivo dello Stato patrimoniale, alla voce D-Debiti, 4)-Debiti verso banche (D 4)

Situazione patrimoniale 31/12/n.

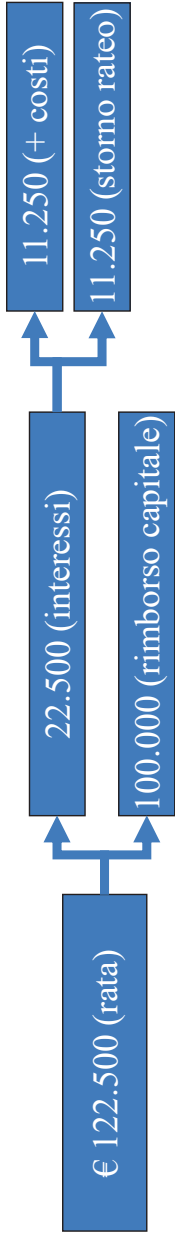
ATTIVO		PASSIVO	
Tot. generale		Mutui passivi	900.000,00
		Ratei passivi	11.250,00
		Tot. generale	
Situazione economica esercizio n			

Interessi passivi su mutui		36.250,00	
Tot. generale			Tot. generale

E' un conto economico di reddito acceso a costi d'esercizio. In bilancio figura nel conto economico, alla voce C-Proventi e oneri finanziari, 17)-Interessi e altri oneri finanziari (C 17)

102

5) Pagamento della 2^ rata semestrale (1/4/n+1)



La scrittura interessa i seguenti conti:

Interessi passivi su mutui		Ratei passivi		Mutui passivi	
(x)	11.250,00 (+ costi)	(x)	11.250,00 (- debiti presunti)	(x)	100.000,00 (- debiti)
			11.250,00		900.000,00
					Banca X c/c
					122.500,00 (x) (- banca)

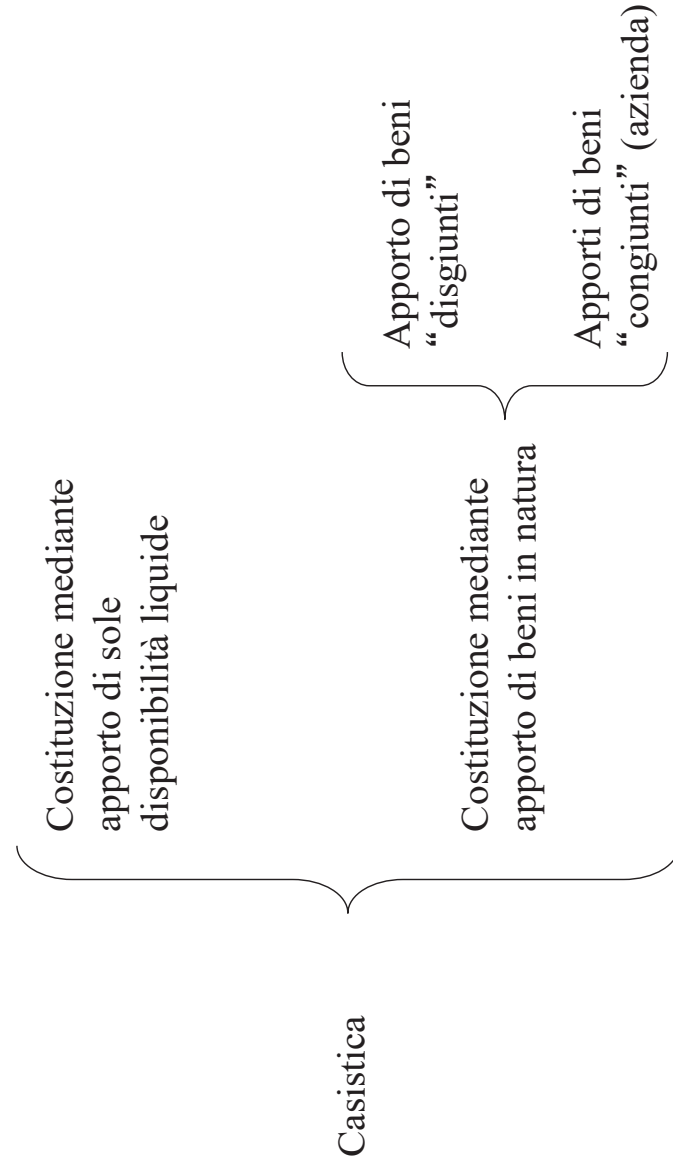
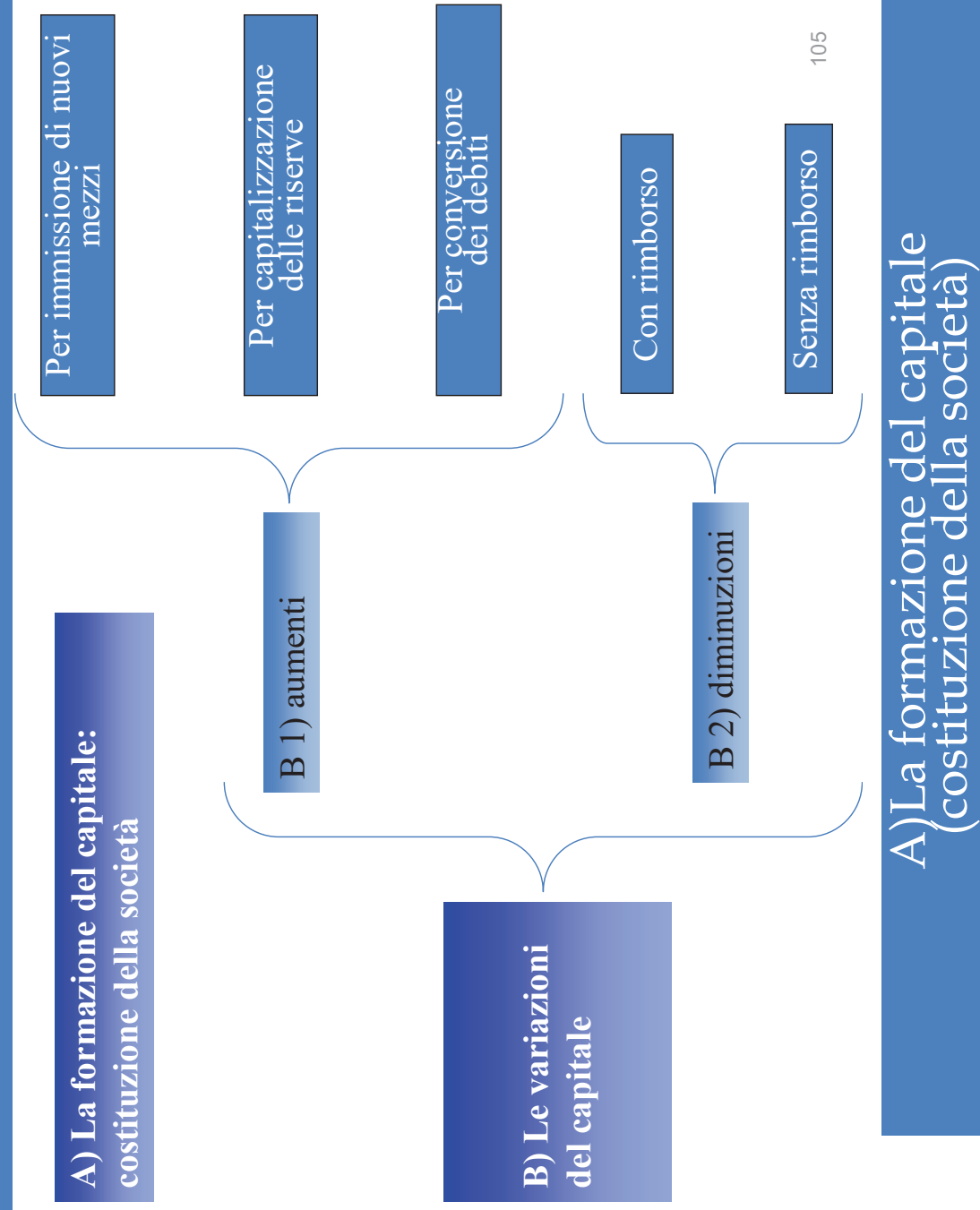
Sul libro giornale avremo:

1/4/n+1	...	Interessi passivi su mutui	D	11.250,00
1/4/n+1		Ratei passivi	D	11.250,00
1/4/n+1		Mutui passivi	D	100.000,00
1/4/n+1	...	Banca X c/c	A	122.500,00



Le operazioni sul capitale

Struttura delle slide



Costituzione mediante apporto di sole disponibilità liquide

107

Esempio

In data 1/2 si costituisce una S.p.A. con un capitale sociale pari a € 120.000. Contestualmente i soci provvedono a versare il 25% dei conferimenti in denaro, pari all'intero capitale sottoscritto, in un conto corrente vincolato che frutta un tasso di interesse pari al 12% annuo ⁽¹⁾, con ritenuta del 26% sugli interessi maturati.

In data 1/4 la società viene iscritta nel registro delle imprese e gli amministratori provvedono a trasferire il saldo del conto corrente vincolato su di un conto corrente libero.

In data 5/4 si riceve la parcella del notaio che ha curato le operazioni di costituzione, relativa al rimborso di spese sostenute per conto della società per € 8.500 e onorari per € 5.000, soggetti a IVA e ritenuta fiscale d'acconto del 20%. La parcella viene pagata a mezzo banca lo stesso giorno.

In data 10/7 gli amministratori richiamano i residui conferimenti in denaro, che vengono versati sul c/c della società in data 20/7.

L'importo del tasso di interesse è stato scelto in modo da semplificare i calcoli. Ad oggi, infatti, i tassi attivi di interesse sono estremamente bassi (in diversi casi prossimi allo 0%).

I momenti contabilmente rilevanti dell' operazione

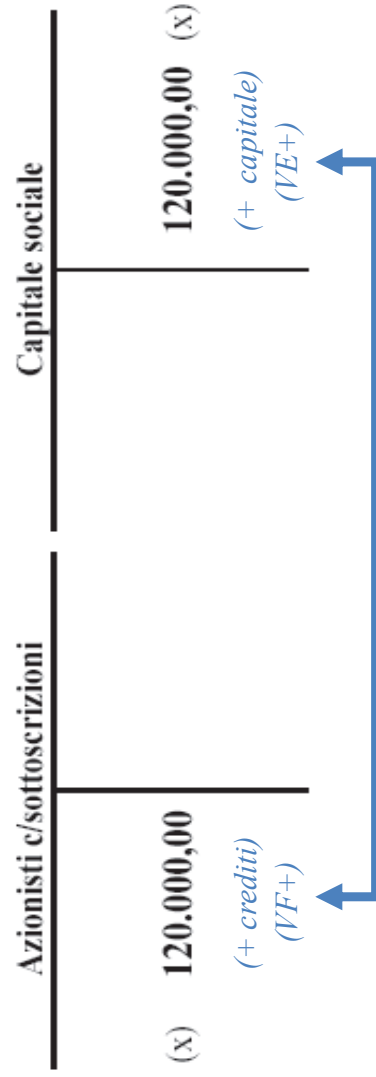
Procediamo ad analizzare l' operazione, analizzando i seguenti momenti:

1. rilevazione della **sottoscrizione del capitale** da parte dei soci;
2. versamento del **25% dei conferimenti in denaro**;
3. ritiro della somma dal c/c vincolato e **versamento su di un c/c libero**;
 - rilevazione degli interessi attivi maturati;
 - chiusura del conto vincolato ed apertura di quello libero;
4. ricevimento parcella del notaio e rilevazione delle “**spese d' impianto**”;
5. **Pagamento del notaio** e rilevazione del debito per ritenute d' acconto;
6. **versamento delle ritenute** applicate sul compenso del notaio
7. richiamo dei **residui conferimenti** in denaro;
8. versamento sul c/c, da parte dei soci, delle somme indicate al punto *sub 4*);

109

1) Sottoscrizione del capitale

La scrittura interessa i seguenti conti:



Sul libro giornale avremo:

1/2/n	...	Azionisti c/sottoscrizioni	D	120.000,00	
1/2/n	...	Capitale sociale	A		120.000,00

110

2) Versamento del 25% dei conferimenti in denaro

La scrittura interessa i seguenti conti:

Banca X c/c vincolato		Azionisti c/sottoscrizioni	
(x)	30.000,00 (+ banca) (VF+)	120.000,00	30.000,00 (x) (- crediti) (VF-)

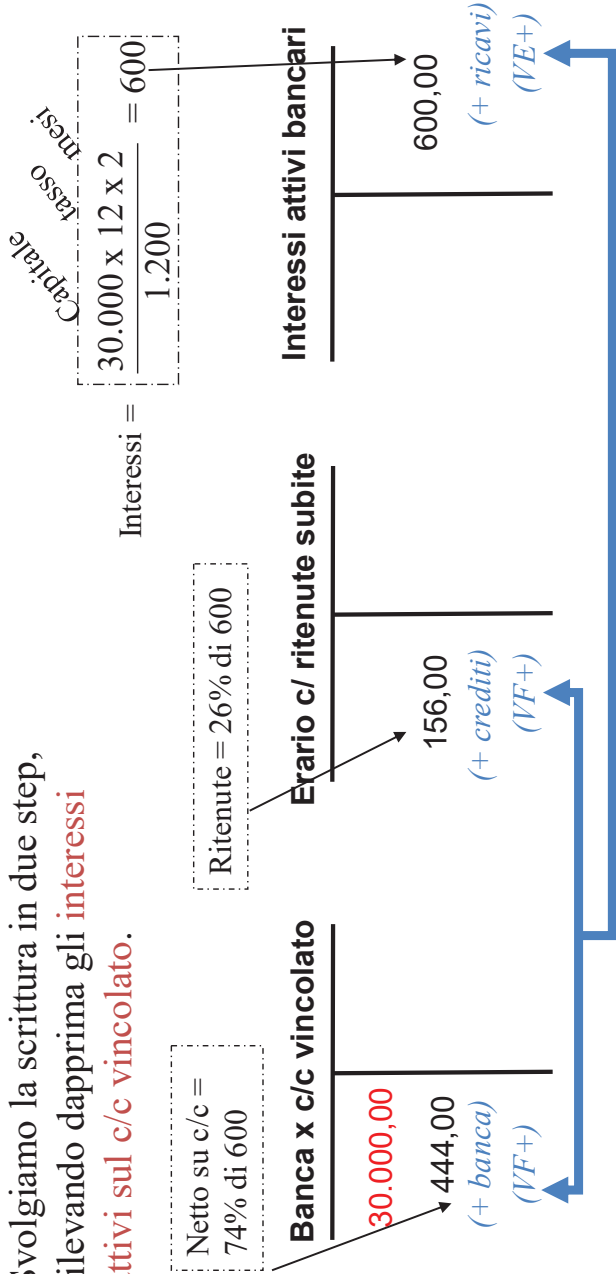
Sul libro giornale avremo:

1/2/n	...	Banca X c/c vincolato	D	30.000,00	
1/2/n	...	Azionisti c/sottoscrizioni	A		30.000,00

111

3) Ritiro della somma dal c/c e versamento su c/c libero

Svolgiamo la scrittura in due step, rilevando dapprima gli **interessi attivi sul c/c vincolato**.



Sul libro giornale avremo:

1/4/n	...	Banca X c/c vincolato	D	444,00	
1/4/n	...	Erario c/ritenute subite	D		156,00
1/4/n	...	Interessi attivi bancari	A		600,00

112

3) Segue ...: versamento del saldo su c/c libero

Possiamo ora **aprire il c/c libero versando il saldo del c/c vincolato**, che viene pertanto chiuso presso l'Istituto di credito:

Banca x c/c		Banca x c/c vincolato	
1/4/n	...	30.444,00	30.000,00
	...	(+ banca) (VF+)	444,00
			30.444,00 (- banca) (VF-)

Sul libro giornale avremo:

1/4/n	...	Banca X c/c	D	30.444,00	
1/4/n	...	Banca X c/c vincolato	A		30.444,00

113

4) Ricevimento parcella del notaio

La scrittura interessa i seguenti conti:

Costi d'impianto		IVA a credito		Debiti v/ fornitori	
5/4/n	...	13.500,00	1.100,00		14.600,00
	...	(+ costi pluriennali) (VE-)	(+ crediti) (VF+)		(+ debiti) (VF-)

Sul libro giornale avremo:

5/4/n	...	Costi d'impianto	D	13.500,00	
5/4/n	...	Iva a credito	D		1.100,00
5/4/n	...	Debiti v/fornitori	A		14.600,00

114

5) Regolamento della parcella notarile

La scrittura interessa i seguenti conti:

Debiti v/ fornitori		Erario c/ ritenute da versare	Banca x c/c
14.600,00 (- debiti) (VF+)	14.600,00	1.000,00 (+ debiti) (VF-)	30.444,00 13.600,00 (- banca) (VF-)

Sul libro giornale avremo:

5/4/n	...	Debiti v/fornitori	D	14.600,00	
5/4/n	...	Erario c/ritenute da versare	A		1.000,00
5/4/n	...	Banca X c/c	A		13.600,00

115

6) Versamento delle ritenute sul compenso notarile

La scrittura interessa i seguenti conti:

Erario c/ ritenute da versare		Banca x c/c
1.000,00 (- debiti) (VF+)	1.000,00	30.444,00 13.600,00 1.000,00 (- banca) (VF-)

Sul libro giornale avremo:

16/5/n	...	Erario c/ritenute da versare	D	1.000,00	
16/5/n	...	Banca X c/c	A		1.000,00

116

7) Richiamo dei residui conferimenti in denaro

La scrittura interessa i seguenti conti:

Azionisti c/decimi richiamati		Azionisti c/sottoscrizioni	
(x)	90.000,00 (+ crediti) (VF+)	120.000,00	30.000,00 90.000,00 (x) (- crediti) (VF-)

Sul libro giornale avremo:

10/7/n	...	Azionisti c/decimi richiamati	D	90.000,00	
10/7/n	...	Azionisti c/sottoscrizioni	A		90.000,00

117

8) Versamento dei conferimenti residui

La scrittura interessa i seguenti conti:

Banca X c/c		Azionisti c/decimi richiamati	
(x)	30.438,00 90.000,00 (+ banca) (VF+)	13.500,00 1.000,00 90.000,00	90.000,00 (x) (- crediti) (VF-)

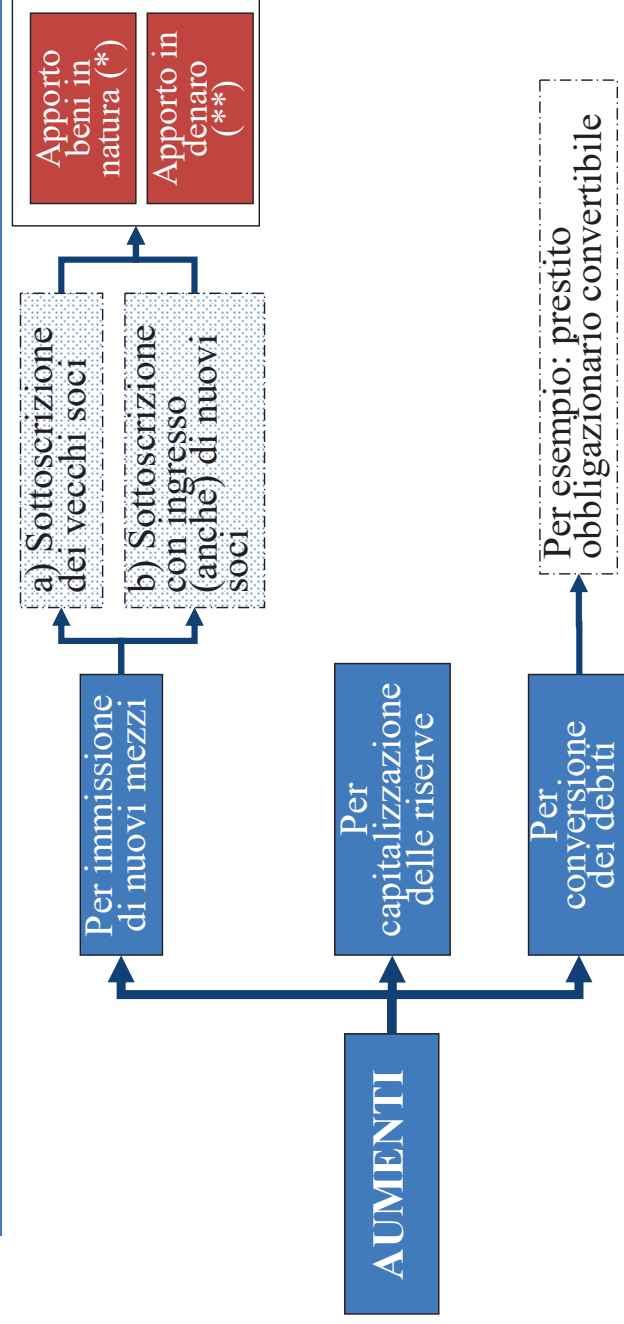
Sul libro giornale avremo:

20/7/n	...	Banca X c/c	D	90.000,00	
20/7/n	...	Azionisti c/decimi richiamati	A		90.000,00

118

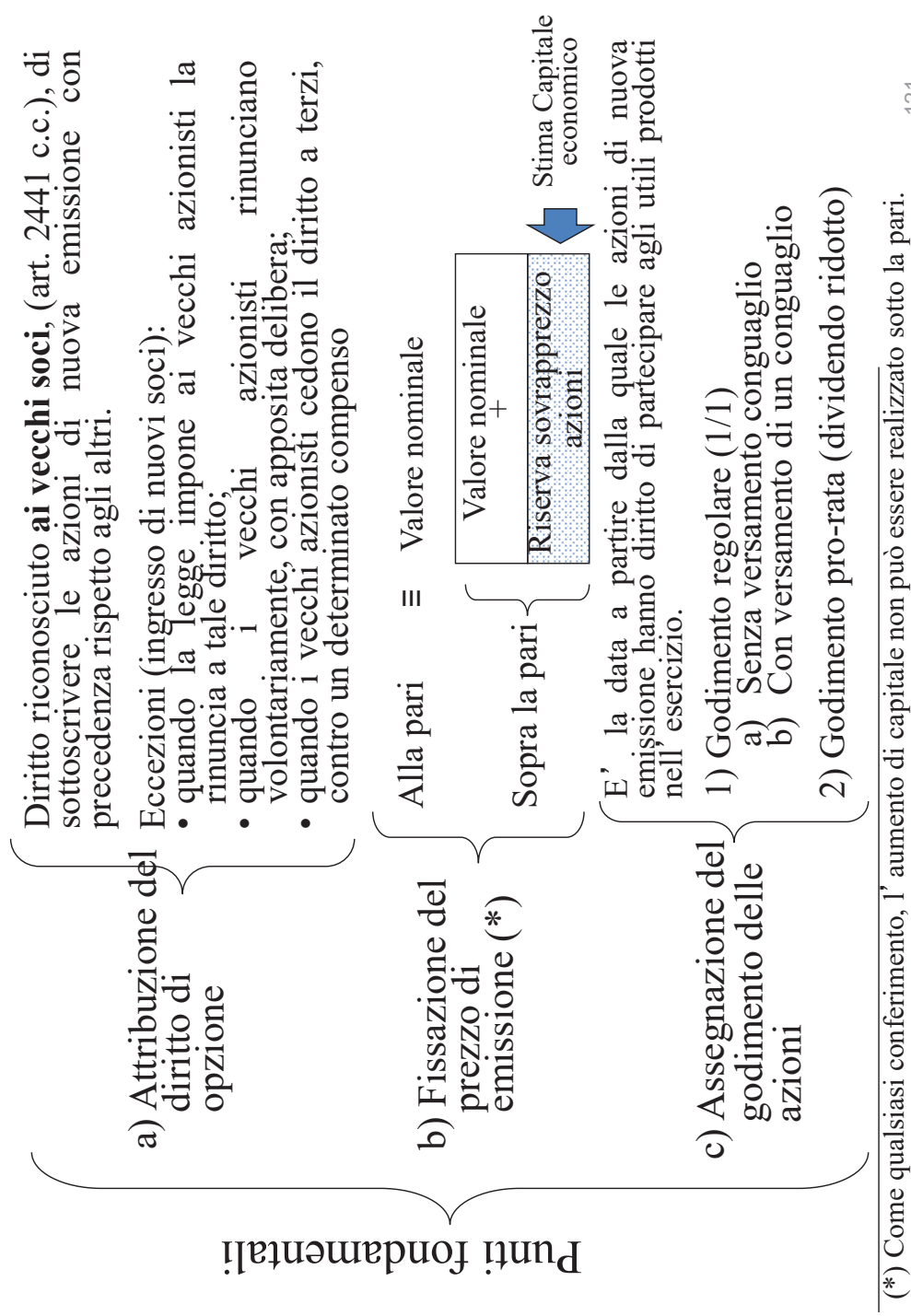
B) Le variazioni di capitale: B 1) Gli aumenti

Tipologie



(*) In questi casi generalmente si deve presentare una **relazione giurata di stima** dei beni conferiti. Il recente D.lgs. 142/2008 – in attuazione della direttiva 2006/68/CE, che modifica la direttiva 77/91/CEE, relativamente alla costituzione delle SpA nonché alla salvaguardia e alle modificazioni del capitale sociale – ha previsto, invece, casi in cui tale **relazione non è richiesta** (p.es. **valutazione dei beni al valore equo**).

(**) Ai sensi dell' art. 2439 c.c., in questo caso occorre il versamento immediato del 25% del valore nominale delle nuove azioni + l' intero sovrapprezzo (non è richiesto in un c/c vincolato)



121

A) Esempio di aumento con immissione di nuovi mezzi

La Società A, con capitale sociale di € 800.000, rappresentato da 800.000 azioni del valore nominale di € 1 cadauna, decide un aumento di capitale per € 400.000, mediante emissione di 400.000 azioni ad un prezzo pari a € 2,50 cadauna, di cui € 1,00 per il valore nominale e € 1,50 a titolo di sovrapprezzo ().*

Si proceda alla rilevazione contabile.

Si tenga presente che se l'aumento di capitale viene sottoscritto solo dai vecchi soci, può essere realizzato:

- 1) Sia mediante emissione di nuove azioni (come previsto nel testo)
- 2) Sia mediante aumento del valore nominale delle azioni in circolazione

122

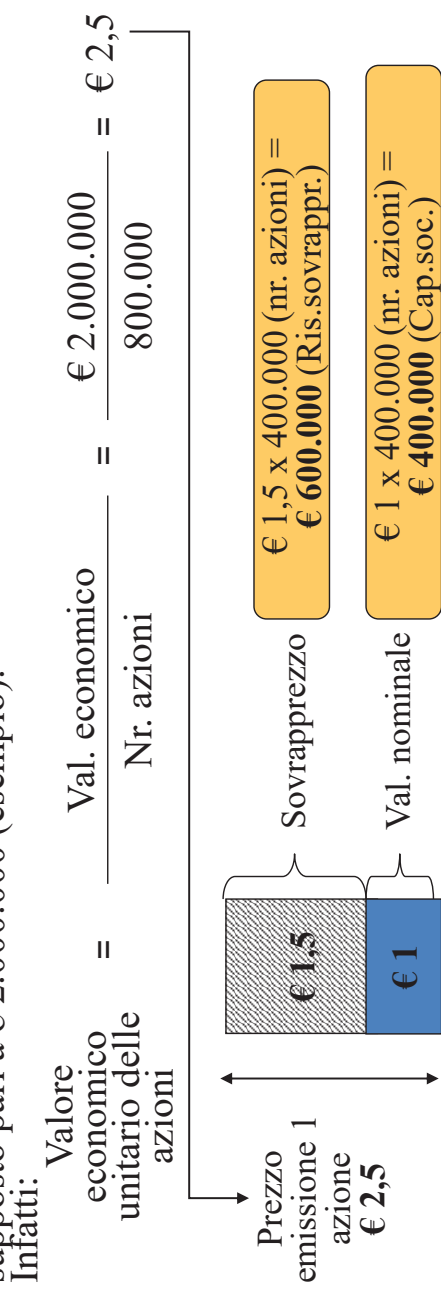
Approfondimenti sul prezzo di emissione

- ✓ **Alla pari**

Non tiene conto del probabile maggior valore economico delle azioni rispetto al loro valore nominale. Favorisce, pertanto, i nuovi soci entranti.
- ✓ **Sopra la pari**

Tiene conto del citato eventuale maggior valore economico delle azioni, che viene generalmente calcolato determinando la stima del valore economico del capitale.
I soci entranti pagano, pertanto, un "sovrapprezzo azionario".

Nel nostro esempio abbiamo supposto che una società con capitale sociale pari a € 800.000 (rappresentato da 800.000 azioni del val. nom. di € 1,00 cad.) decida un aumento per € 400.000, emettendo 400.000 nuove azioni ad un prezzo pari a € 2,5 ciascuna. Il prezzo di emissione tiene conto del valore economico del capitale, supposto pari a € 2.000.000 (esempio).



123

1) Fase della sottoscrizione

In contabilità avremo:

Azionisti c/sottoscrizioni	Capitale sociale	Riserva sovrapprezzo azioni
(X) 1.000.000,00 (+ crediti)	XXXXXXX 400.000,00 (X) (+ capitale)	600.000,00 (X) (+ capitale)

xx/xx/n	...	Azionisti c/sottoscrizioni	D	1.000.000,00	
xx/xx/n	...	Capitale sociale	A		400.000,00
xx/xx/n	...	Riserva sovrapprezzo azioni	A		600.000,00

1) Fase della sottoscrizione (variante con conguaglio utili)

Il conguaglio utili (eventuale), che deve essere versato dagli azionisti contestualmente alla sottoscrizione, serve per uniformare il diritto al dividendo delle nuove azioni a quello spettante alle azioni già esistenti (si ha quando le nuove azioni sono emesse in corso d'anno e l'assemblea decide di assegnar loro lo stesso godimento di quelle vecchie, facendole cioè partecipare all'utile di periodo in eguale misura).

Ipotizziamo che le 400.000 azioni dell'esempio siano emesse a € 2,6 ciascuna, di cui:

- 1) € 1,00 = Valore nominale ➡ x 400.000 = € 400.000 (Aumento C.S.)
- 2) € 1,50 = Sovrapprezzo azionario ➡ x 400.000 = € 600.000 (Ris. Sovrapp.)
- 3) € 0,10 = Conguaglio utili ➡ x 400.000 = € 40.000 (Ris. Cong.)

In contabilità avremo (vediamo solo il libro giornale):

xx/xx/n	...	Azionisti c/sottoscrizioni	D	1.040.000,00	
xx/xx/n	...	Capitale sociale	A		400.000,00
xx/xx/n	...	Riserva sovrapprezzo azioni	A		600.000,00
xx/xx/n	...	Riserva conguaglio utili	A		40.000,00

➡ *E' un conto economico di capitale e nel nostro caso accoglie in avere una VE+ (+ capitale)*

125

2) Fase del versamento (25% del VN + intero sovrapprezzo) (*)

In contabilità avremo:

Banca X c/c	Azionisti c/sottoscrizioni
700.000,00 (+ banca)	1.000.000,00 700.000,00 (x) (- crediti)

L'importo è ottenuto sommando il 25% del valore nominale delle azioni emesse (25% di € 400.000 = € 100.000) al sovrapprezzo (€ 600.000) (**)

xx/xx/n	...	Banca X c/c	D	700.000,00	
xx/xx/n	...	Azionisti c/sottoscrizioni	A		700.000,00

(*) Seguono le normali scritture di richiamo dei versamenti residui.

(**) In caso di conguaglio utili gli azionisti, oltre al 25% del VN delle azioni sottoscritte e all'intero sovrapprezzo, avrebbero dovuto versare anche il medesimo conguaglio (interamente). Con i dati della slide precedente, l'importo da versare sarebbe stato quindi € 740.000.

126

B) Esempio di aumento mediante conversione di riserve

La Società A, con capitale sociale di € 800.000, diviso in 800.000 azioni del valore nominale di € 1 ciascuna, ha deliberato un aumento di capitale per € 400.000, mediante impiego delle riserve straordinarie. Le azioni emesse saranno assegnate gratuitamente ai vecchi soci () in proporzione alle rispettive quote di partecipazione. Si proceda alla rilevazione contabile.*

Generalmente si utilizzano:

- Riserve facoltative
- Riserve di rivalutazione monetaria
- Riserva legale, per la parte eccedente il limite fissato dalla legge

Riserva straordinaria		Capitale sociale	
XXXXXXX		XXXXXXX	
(x)	400.000,00 (- capitale)		400.000,00 (x) (+ capitale)

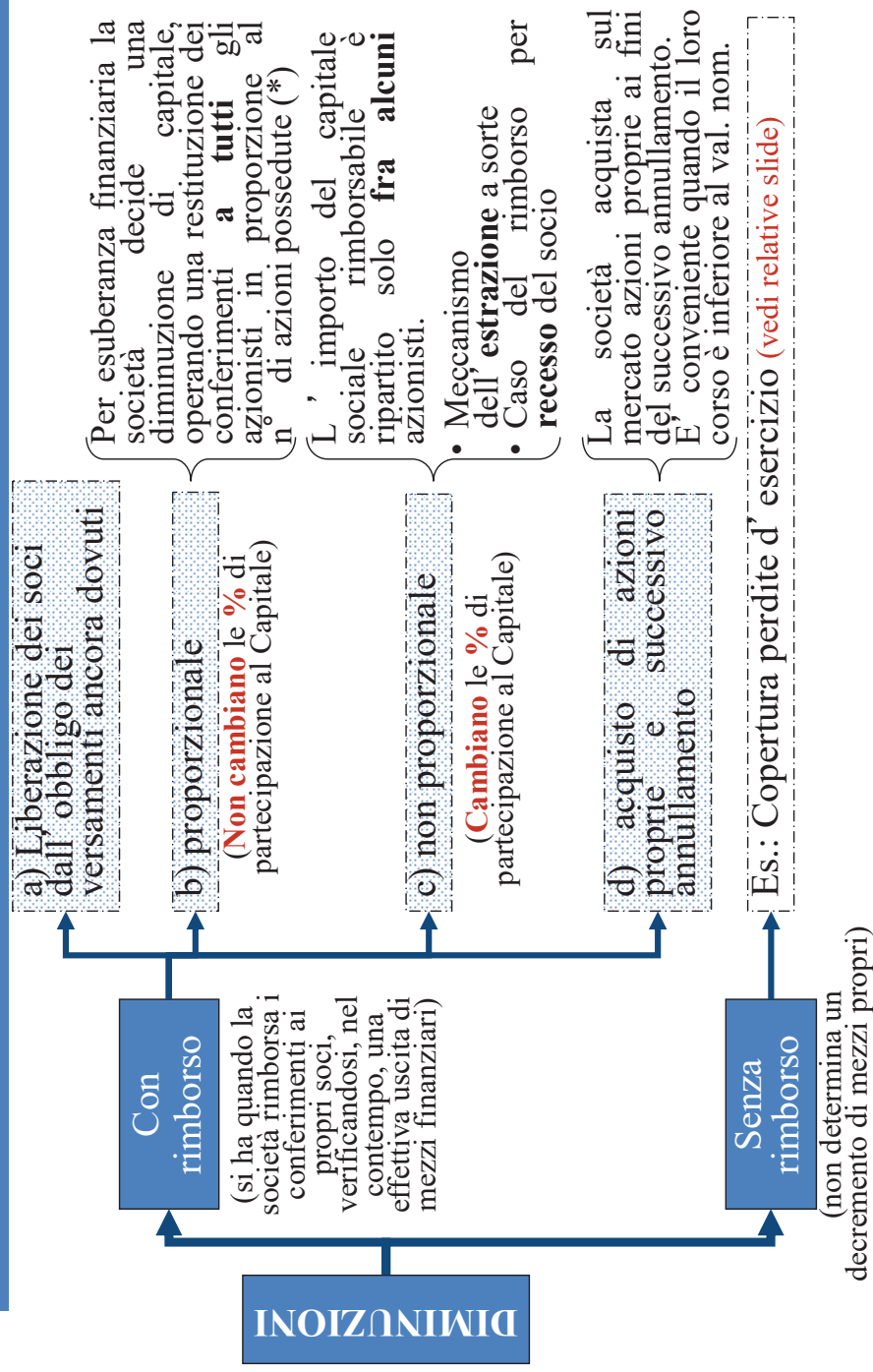
xx/xx/xx ...	Riserva straordinaria	D	400.000,00
xx/xx/xx ...	Capitale sociale	A	400.000,00

(*) L' aumento gratuito si realizza attraverso una delle due seguenti modalità (art. 2442 c.c.):

- 1) Emissione di nuove azioni che vengono assegnate (pro-quota) gratuitamente agli azionisti;
- 2) Aumento del valore nominale delle azioni in circolazione

B) Le variazioni di capitale: B2) Le diminuzioni

Tipologie



(*) Può avvenire tecnicamente sia per annullamento di azioni sia per diminuzione del loro valore nominale. Quest'ultima ipotesi è la più agevole.

129

A) Esempio di rimborso parziale del V.N. delle azioni (proporzion.)

Supponiamo che la Soc. A, con un cap.soc. di € 800.000, composto da 800.000 azioni del VN di € 1,00, decida di diminuire tale capitale mediante riduzione del VN di ogni azione per € 0,25.

La riduzione complessiva sarà: € 0,25 x 800.000 = € 200.000. Contabilmente avremo:

1) Delibera di rimborso

Capitale sociale		Azionisti c/rimborsi	
(x)	200.000,00 (- capitale)	800.000,00	200.000,00 (x) (+ debiti)
xx/xx/xx ...	Capitale sociale	D	200.000,00
xx/xx/xx ...	Azionisti c/rimborsi	A	200.000,00

2) Versamento delle somme

Azionisti c/rimborsi		Banca X c/c	
(x)	200.000,00 (- debiti)	200.000,00 (- banca)	200.000,00 (x)
xx/xx/xx ...	Azionisti c/rimborsi	D	200.000,00
xx/xx/xx ...	Banca X c/c	A	200.000,00

130

B) Esempio di estrazione a sorte e successivo rimborso (non proporz.)

La Soc. A, con un cap. soc. di € 800.000, composto da 800.000 azioni del VN di € 1,00 cad., decide di diminuire tale capitale mediante rimborso per estrazione a sorte di 200.000 azioni. (*)

Contabilmente avremo:

1) Estrazione a sorte

Capitale sociale		Azionisti c/azioni estratte	
(x) 200.000,00 (- capitale)	800.000,00		200.000,00 (x) (+ debiti)
xx/xx/xx ...	Capitale sociale	D	200.000,00
xx/xx/xx ...	Azionisti c/azioni estratte	A	200.000,00

2) Rimborso

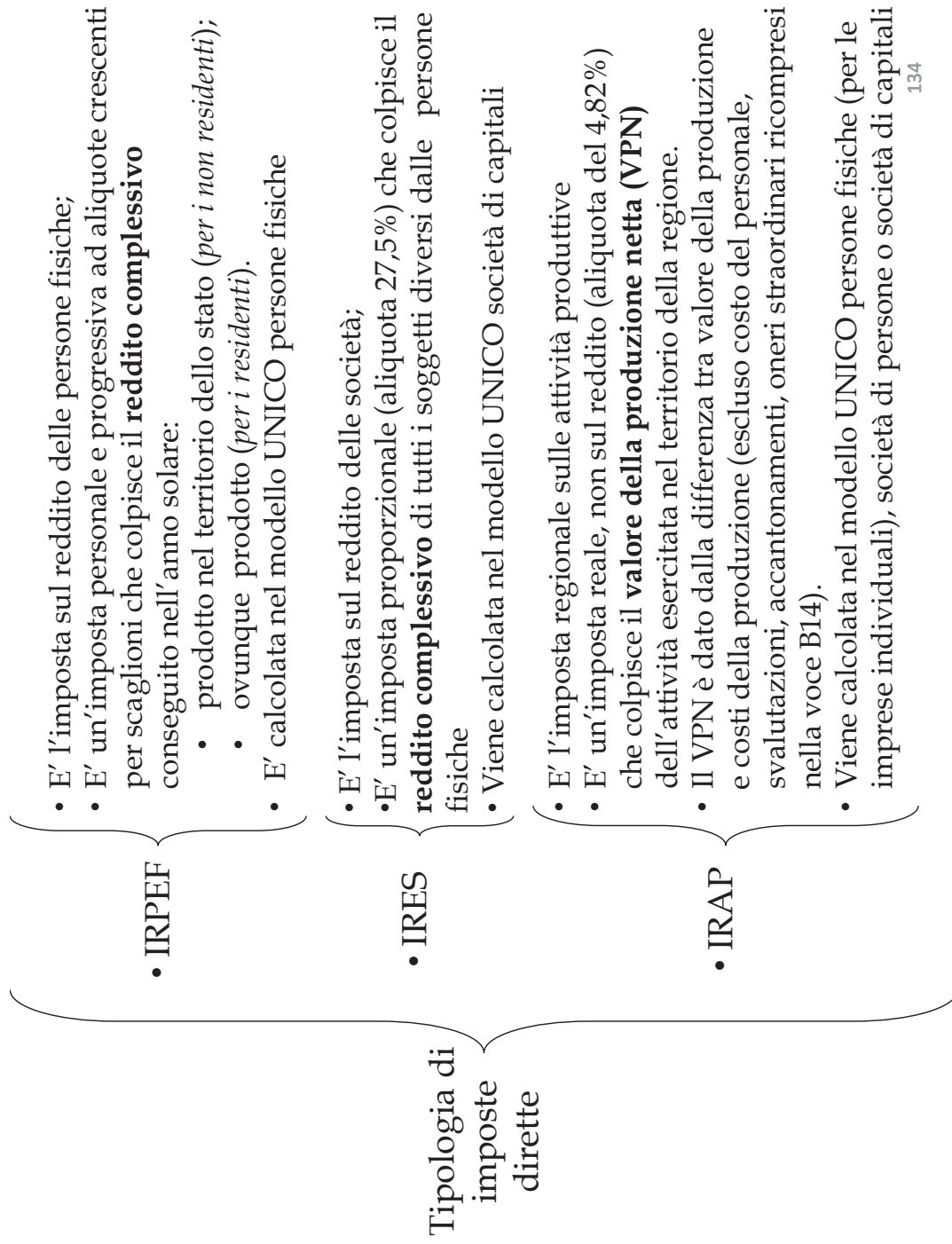
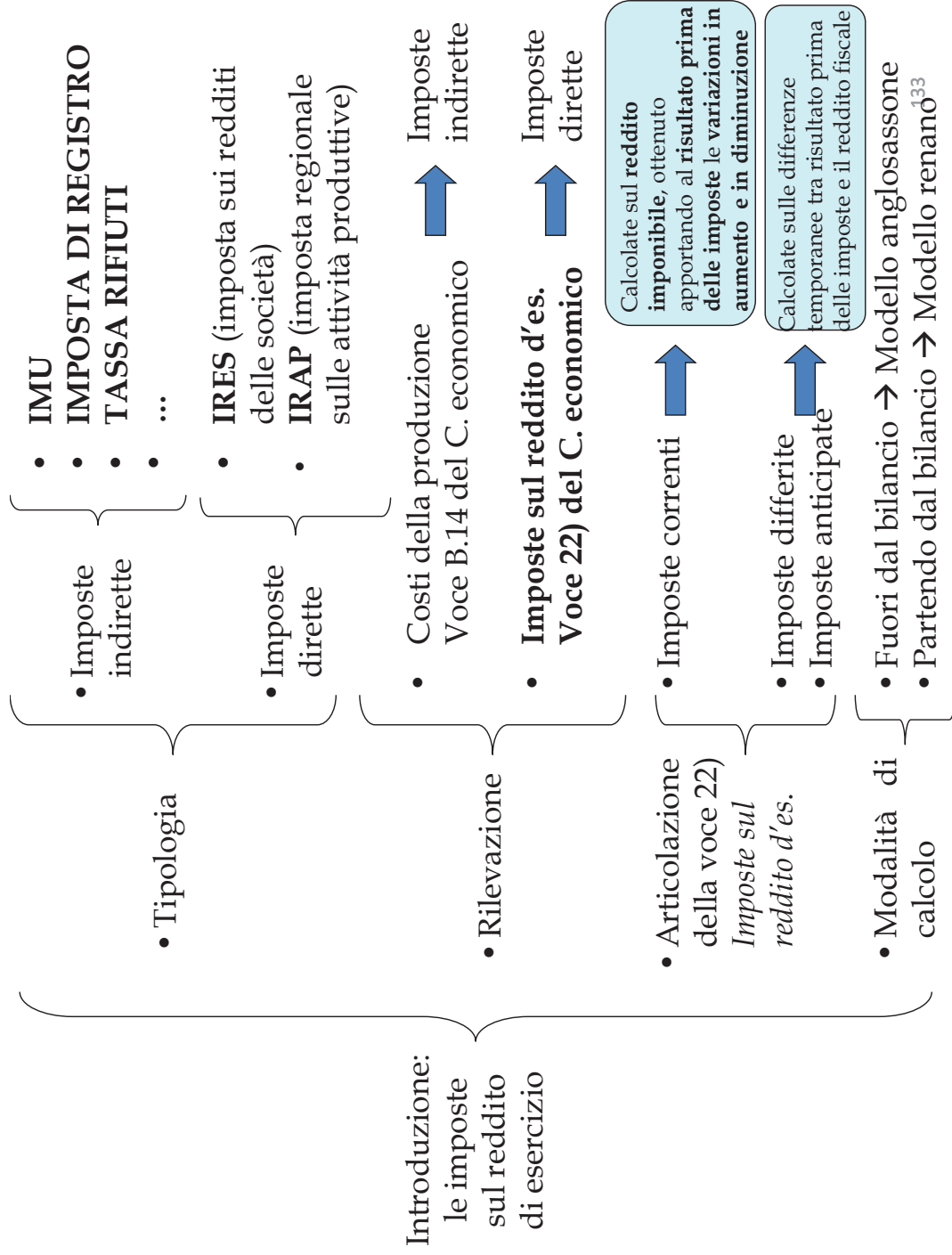
Azionisti c/azioni estratte		Banca X c/c	
(x) 200.000,00 (- debiti)	200.000,00		200.000,00 (x) (- banca)
xx/xx/xx ...	Azionisti c/azioni estratte	D	200.000,00
xx/xx/xx ...	Banca X c/c	A	200.000,00

(*) Il rimborso avviene al valore nominale. Quando il valore corrente > VN, ai titolari delle azioni rimborsate vengono assegnate azioni di godimento

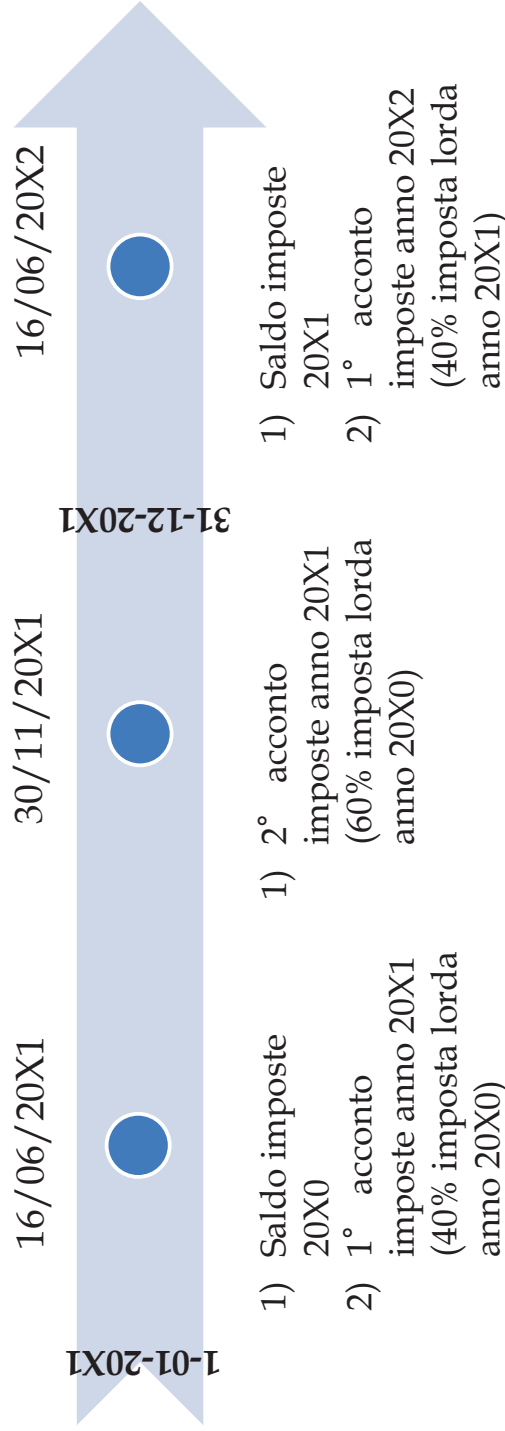
131

Le imposte sul reddito d'esercizio

132



La tempistica e la modalità del pagamento delle imposte dirette



Il pagamento di tutte le imposte (dirette e indirette) deve avvenire previa presentazione ad una banca o qualsiasi altro intermediario di un modello di pagamento unificato F24.

135

The image shows the Form F24, titled "Modello di Pagamento Unificato". It is a structured form used for paying various taxes. The form is divided into several sections:

- CONTRIBUENTE:** Includes fields for the taxpayer's name, address, and tax code (Codice Fiscale).
- DATI ANAGRAFICI:** Includes fields for the taxpayer's date of birth, place of birth, and marital status.
- DOMICILIO FISCALE:** Includes fields for the taxpayer's fiscal residence and the municipality of residence.
- SEZIONE REGIONI:** A section for regional taxes, with columns for the region, the tax, and the amount.
- SEZIONE IMPOSTE:** A section for income taxes, with columns for the type of income, the tax, and the amount.
- SEZIONE ALTRI ENTI PROVINCIALI ED ASSICURATIVI:** A section for other provincial and insurance entities, with columns for the entity, the tax, and the amount.
- INAIL:** A section for INAIL taxes, with columns for the tax and the amount.
- FIRMA:** A section for the taxpayer's signature and the date of payment.
- ESTREMI DEL VERSAMENTO:** A section for the payment details, including the bank, the amount, and the date.

136

Esempio

Si supponga che la società Alfa S.p.A.:

- 1) abbia versato in data 16 giugno a mezzo banca il 1° acconto per l’IRES e l’IRAP dell’esercizio 20X1, rispettivamente per € 40.000* e € 20.000*;
- 2) abbia versato, a mezzo banca, in data 30 novembre 20X1 il 2° acconto per l’IRES e l’IRAP dell’esercizio 20X1 rispettivamente per € 60.000 e € 30.000;
- 3) abbia calcolato le imposte, a fine esercizio, sulla base dei dati di bilancio, che ammontano a € 110.000** (IRES) e € 35.000*** (IRAP).

Si supponga, inoltre, che la società abbia versato, il 16/06/20X2, sulla base dei dati di cui ai punti sub 1), sub 2) e sub 3) il saldo delle imposte dovute nel periodo di imposta 20X1.
Redigere le scritture nel libro giornale e presentare i mastri, relativamente al versamento degli acconti e del saldo delle imposte da pagare per il periodo d’imposta 20X1.

(*) Il fatto che la società Alfa S.p.A. abbia versato € 40.000 a titolo di acconto IRES e € 20.000 a titolo di acconto IRAP significa che l’IRES di competenza per l’anno 20X0 ammontava a € 100.000 (100.000*40%=60.000) mentre l’IRAP di competenza ammontava a € 50.000 (50.000*40%=20.000);
(**) Essendo l’aliquota IRES pari al 27,5%, il reddito imponibile su cui si calcola l’imposta ammonta a € 400.000; in effetti € 400.000 * 27.5% = € 110.000;
(***) Essendo l’aliquota IRAP pari al 4,82%, il reddito imponibile su cui si calcola l’imposta ammonta a € 726.141; in effetti € 726.141 * 4.82% = € 35.000.

Sulle modalità di calcolo del reddito imponibile si vedano, più diffusamente, le slides relative alla “disciplina fiscale del bilancio”.

PAGAMENTO DEL 1° ACCONTO:
SCRITTURE DOPPIE AL 16/06/20X1

DIVERSI	a	Banca X c/c	60.000
Erario c/ acconto IRES			40.000
Erario c/ acconto IRAP			20.000

Erario c/acconto IRES	Erario c/acconto IRAP
40.000	20.000

Banca X c/c	NOTA:
60.000	Le imposte sono pagate utilizzando il modello F24, in cui si leggono le imposte da versare, contraddistinte da un codice tributo, e il relativo importo versato (o compensato). Es: 2001 è il codice tributo del primo acconto IRES; 3812 è il codice tributo del primo acconto IRAP ⁴³⁸

DELEGA RRENOCABILE A:

PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE		CODICE FISCALE		DATI ANAGRAFICI		DOMICILIO FISCALE		CODICE FISCALE del contribuente, anodo, gestore, tutore o curatore fallimentare		SEZIONE ERARIO	
A l f a S.p.A <small>ragione, denominazione e ragione sociale</small>		<small>anno</small> <small>giorno</small> <small>mesa</small> <small>anno</small> data di nascita		<small>anno</small> <small>giorno</small> <small>mesa</small> <small>anno</small> data di nascita		<small>via e numero civico</small> codice postale		<small>comune (o Stato estero) di nascita</small> codice identificativo		<small>nome</small> cognome	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		codice reddito		codice credito		anno di immissione/registrazione <small>giorno/mese/anno</small>		anno di riferimento 20X1		Importi e debito versati Importi e credito compensati	
2001		3812		20X1		40.000,00		40.000,00		SALDO (A-B) 40.000,00	
SEZIONE REGIONI		codice regione		codice titolo		data di riferimento 20X1		Importi e debito versati Importi e credito compensati		SALDO (E-F) 20.000,00	
3812		20X1		20.000,00		20.000,00		SALDO (E-F) 20.000,00		20.000,00	
FIRMA		SALDO FINALE		EURO		EURO		EURO		EURO	
60.000,00		60.000,00		60.000,00		60.000,00		60.000,00		60.000,00	
ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPIRE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)		DATA		CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE		Pagamento effettuato con assegno numero		Banca/Poste circuito/vaglia postale		CAC	
16.06.20X1		3812		20X1		20X1		20X1		20X1	
16.06.20X1		3812		20X1		20X1		20X1		20X1	

PAGAMENTO DEL 2° ACCONTO:
SCRITTURE DOPPIE AL 30/11/20X1

[illegible]

(*) Tali conti troveranno iscrizione alla voce Crediti tributari dello S.P.



MODELLO DI PAGAMENTO UNIFICATO

Mod. F24

DELEGA RINNOVABILE A:

AGENZIA

PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE

CODICE FISCALE

A l f a S.p.A

ragione, denominazione o ragione sociale

DATI ANAGRAFICI

data di nascita

comune

prov.

nome

prov.

prov.

DOMICILIO FISCALE

CODICE FISCALE del contribuente, erede, genitore, tutore o cardatore fallimentare

SEZIONE ERARIO

IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI

codice ufficio

codice città

2002

codice debito

razioni/mesile prov./mese di

anno di riferimento

20X1

Importi a debito versati

60.000,00

Importi a credito compensati

SALDO (A-B)

60.000,00

SEZIONE REGIONI

codice regione

3813

codice debito

razioni/mesile mese di

anno di riferimento

20X1

Importi a debito versati

30.000,00

Importi a credito compensati

SALDO (E-F)

30.000,00

FIRMA

SALDO FINALE

EURO +

90.000,00

ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPIRE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)

CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE

banca/poste

classe/vaglia postale

Indirizzo / emissione su

cod. ABI

CAB

Autorizzato addebito su conto corrente bancario n°

cod. ABI

CAB

firma

Pagamento del 2° acconto IRFS e IRAP

Erario c/(nome imposta)

Crediti d'imposta	Debiti d'imposta
Acconti d'imposta	
(Saldo) Importo da pagare	(Saldo) Credito da riportare in dichiarazione

RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE DI COMPETENZA
SCRITTURE DOPPIE AL 31/12/20X1

DIVERSI	a	DIVERSI	
IRES dell'esercizio*			110.000
IRAP dell'esercizio*			35.000
		Erario c/ IRES**	110.000
		Erario c/ IRAP**	35.000
IRES dell'esercizio		Erario c/IRES	
110.000		110.000	
IRAP dell'esercizio		Erario c/IRAP	
35.000		35.000	
			(*) Tali conti troveranno iscrizione alla voce 22) del C.E. - Imposte sul reddito d'esercizio
			(**) Tali conti troveranno iscrizione nello S.P. tra i debiti tributari 143

VOCI DI BILANCIO RELATIVE ALLE IMPOSTE

Stato Patrimoniale	
ATTIVO	
C) Attivo circolante	
II) Crediti	
4 bis) crediti tributari	150.000*
PASSIVO	
D) Debiti	
12) Debiti tributari	145.000**
Conto Economico	
Risultato prima delle imposte	
...	
22) Imposte sul reddito d'esercizio, correnti, differite, anticipate	145.000**

(*) Importo rappresentato dagli acconti calcolati sull'imposta lorda 20X0 e pagati nell'esercizio 20X1

(**) Importo rappresentato dalle imposte di competenza dell'esercizio chiuso al 31/12/20X1

STORNO DEGLI ACCONTI AL DEBITO D'IMPOSTA (20X1)
SCRITTURE DOPPIE AL 16/06/20X2

DIVERSI	a	DIVERSI
Erario c/IRES		100.000
Erario c/IRAP		50.000
	a	Erario c/acconto IRES
		100.000
	a	Erario c/acconto IRAP
		50.000

Erario c/acconto IRES	Erario c/IRES
100.000	100.000
100.000	110.000
Erario c/acconto IRAP	Erario c/IRAP
50.000	50.000
50.000	35.000

145

PAGAME NTO DEL SALDO IRES E RILEVAZIONE DEL CREDITO IRAP (20X1)
SCRITTURE DOPPIE AL 16/06/20X2

DIVERSI	a	DIVERSI
Erario c/IRES		10.000
Credito per IRAP*		15.000
	a	Banca X c/c
		10.000
	a	Erario c/ IRAP
		15.000

Credito per IRAP	Erario c/IRES	Erario c/IRAP
15.000	100.000	50.000
	10.000	35.000
		15.000

(*) Credito da indicare nella dichiarazione dei redditi nel QUADRO IRAP, utilizzabile per la compensazione di imposte future, dirette o indirette;

Warning: in questa sede abbiamo ipotizzato che la società decida di non compensare il credito IRAP con l'IRES da versare. Diversamente la società, in data 16/06/20X2 non avrebbe effettuato alcun pagamento, in quanto il credito IRAP è maggiore del debito IRES.

**MODELLO DI PAGAMENTO
UNIFICATO**

DELEGA RRENOCABILE A:

UNIFICATO

AGENZIA

PER L'ACCORDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

Mod. F24

[illegible]

147

Pagamento saldo IRES

Una volta l'anno, per legge, è necessario presentare all'amministrazione finanziaria dei modelli con cui si dichiarano i redditi, nei quali avviene il calcolo delle imposte da versare all'Eraio, al netto degli acconti versati a Giugno e a Novembre e delle eventuali ritenute subite.

I modelli che devono essere utilizzati a tale scopo sono quattro e sono scelti in base alla natura del soggetto che deve presentare la dichiarazione:

- a) **Modello Unico persone fisiche** con cui si determina il debito (o il credito) **IRPEF** sul reddito imponibile delle persone fisiche;
- b) **Modello Unico società di persone** con cui si determina il debito (o il credito) **IRPEF** sul reddito imponibile delle società di persone;
- c) **Modello Unico società di capitali** con cui si determina il debito (o il credito) **IRES** sul reddito imponibile delle società di capitali;
- d) **Modello Unico Enti non commerciali** con cui si determina il debito (o il credito) **IRES** degli enti non commerciali (es. fondazioni).

Si tenga presente che l'IRAP, diversamente dalle altre imposte, viene calcolata in un modello uguale per tutti i contribuenti che prende il nome di **Modello IRAP**

Nelle slides successive vengono riportati, i quadri del modello Unico società di capitali e del modello IRAP che la società Alfa S.p.A. deve compilare per il calcolo delle imposte a cui sono assoggettati i suoi redditi per legge, ossia l'IRES e l'IRAP.

Come risulta anche dalle evidenze contabili, mentre per l'IRES la società indica il debito derivante dall'eccedenza dell'imposta dovuta rispetto agli acconti versati, per l'IRAP la società indica il credito per i maggiori acconti versati rispetto all'imposta netta dovuta.

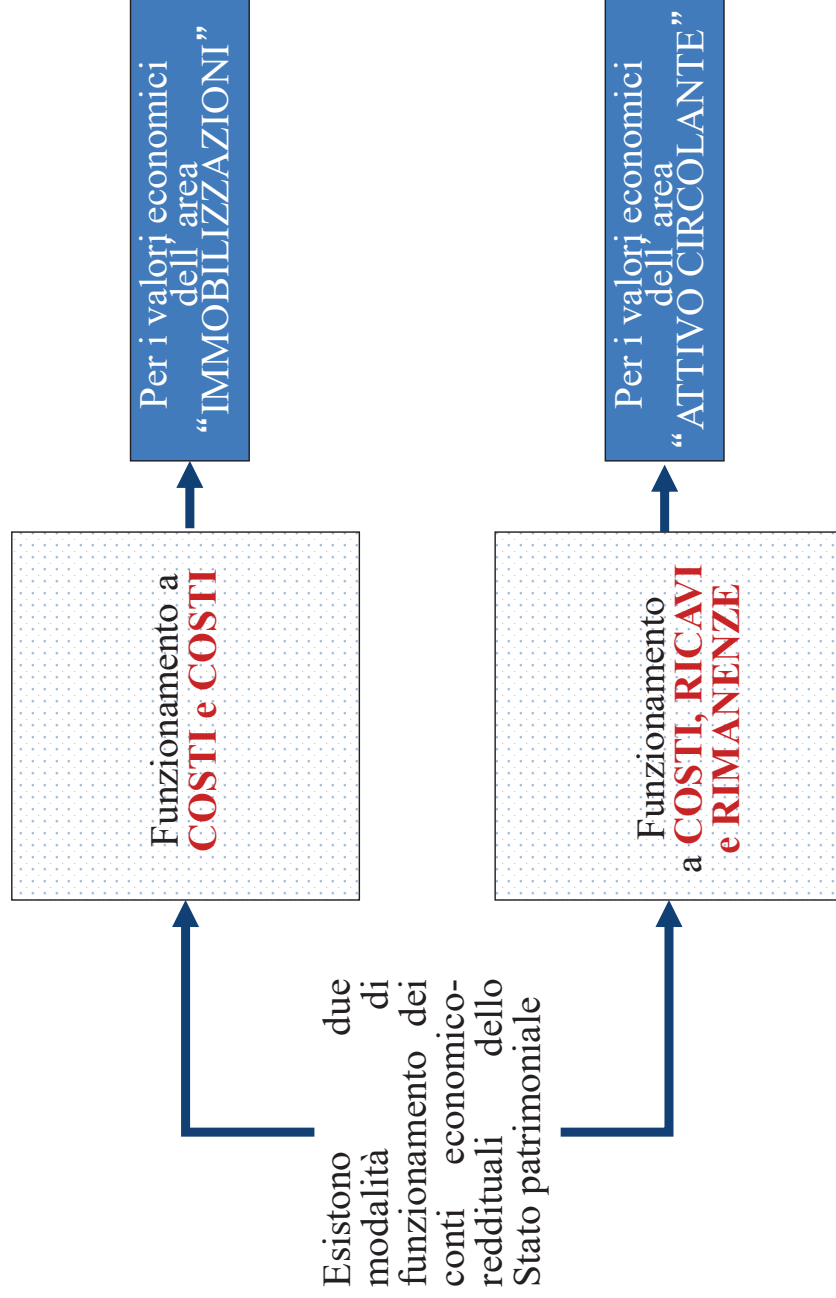
Aspetti contabili sulla tematica delle immobilizzazioni

151

1. Modalità di funzionamento dei conti accesi a immobilizzazioni

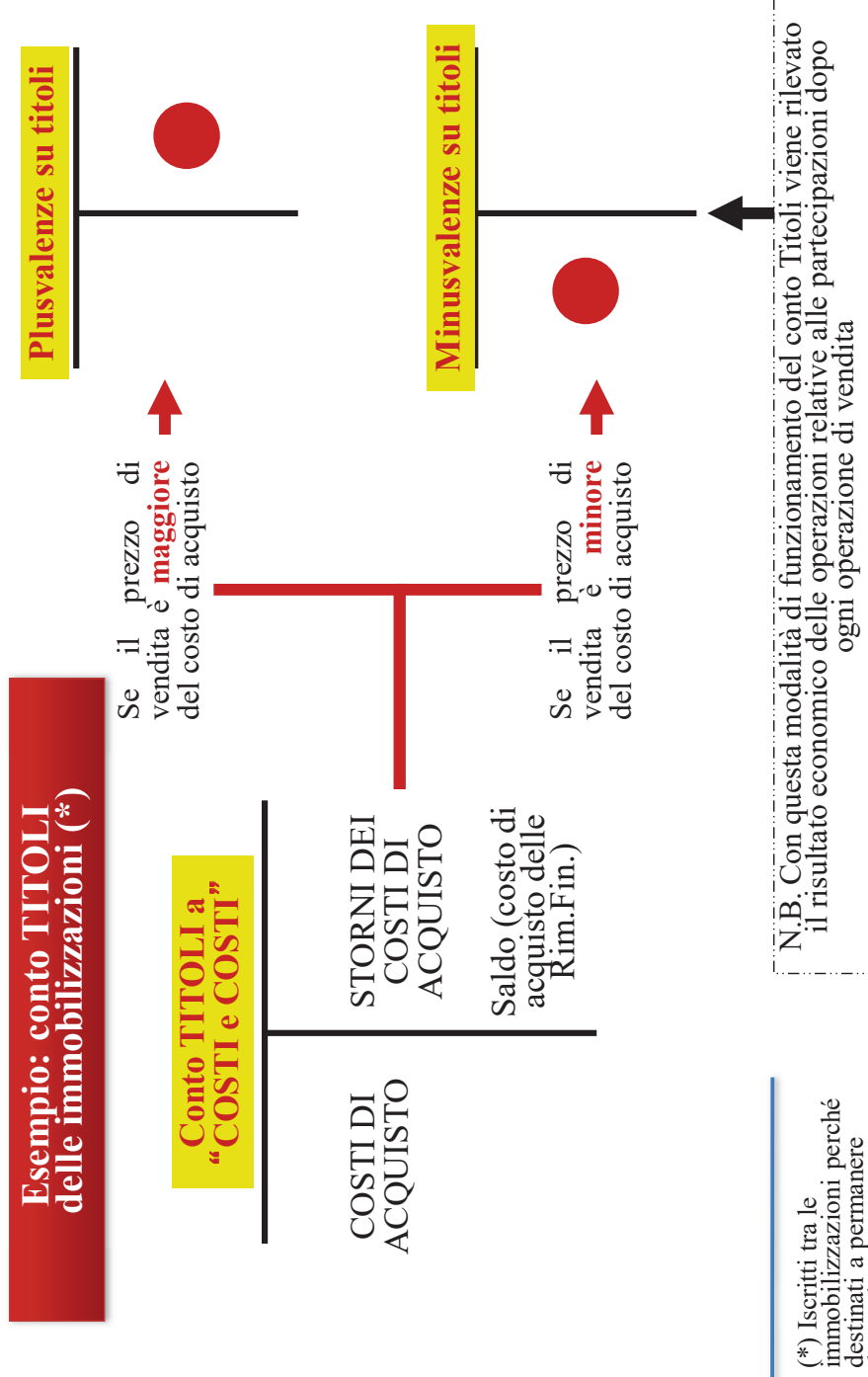
152

Possibili modalità di funzionamento



153

Il funzionamento dei conti a "costi e costi"



154

Cosa accade, invece, nei conti a “costi e ricavi”

Esempio: Titoli dell’ attivo circolante
(attività finanziarie che
non costituiscono immobilizzazioni)

Conto TITOLI a
“COSTI e RICAVI e
RIMANENZE”

RIMANENZE INIZIALI	
ACQUISTI	VENDITE
	RIMANENZE FINALI
UTILE*	PERDITA*

(*) Tali voci sono alternative

155

2. Rilevazioni contabili di base

156

A) Acquisto di beni strumentali

157

Esempio di acquisto di impianti

Supponiamo che la Società A acquisti un impianto per € 100.000 + IVA 22%, per le quali riceve fattura in data 1/3/X0. Il pagamento avviene tramite banca alla stessa data.

Effettuiamo la rilevazione contabile.

In data 1/3/X0, al **ricevimento della fattura**, avremo (**fase della liquidazione**):

Impianti e macchinari	IVA a credito	Debiti v/ fornitori
100.000,00	22.000,00	122.000,00
(+ costi plurimenn.)	(+ crediti)	(+ debiti)

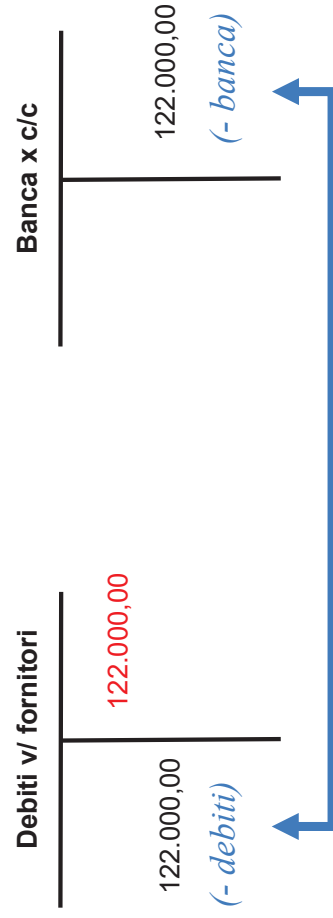
Sul libro giornale avremo:

01/03/x0	...	Impianti e macchinari	D	100.000,00
01/03/x0	...	Iva a credito	D	22.000,00
01/03/x0	...	Debiti v/fornitori	A	122.000,00

158

Segue ...

In data 1/3/X0, al pagamento della fattura, avremo (fase del regolamento):



Sul libro giornale avremo:

01/03/x0	...	Debiti v/fornitori	D	122.000,00	
01/03/x0	...	Banca X c/c	A		122.000,00

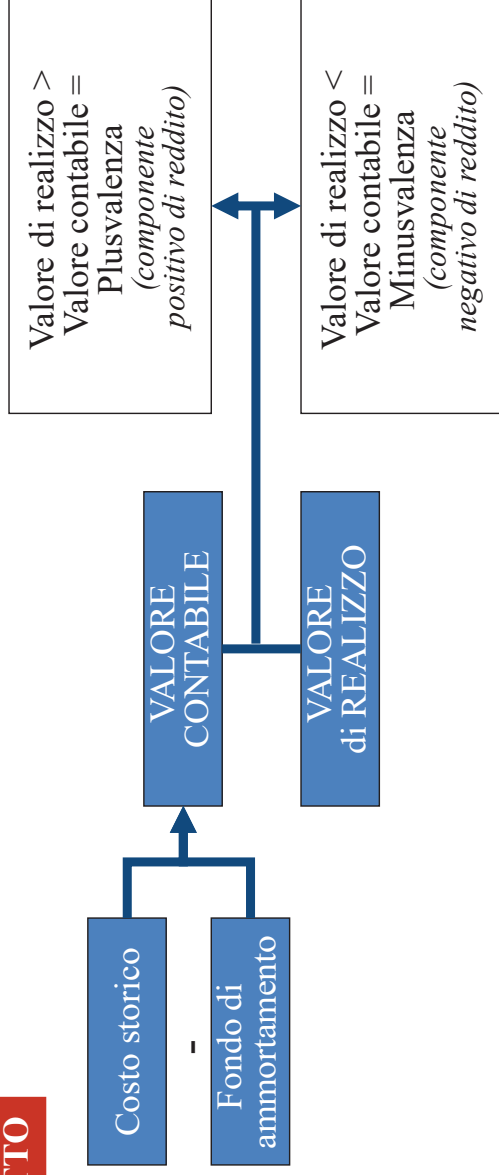
159

B) Dismissione di beni strumentali

160

Introduciamo il concetto di plusvalenza e minusvalenza

CONCETTO



ESPOSIZIONE IN BILANCIO

- **Plusvalenze** = Voce A-Valore della produzione, 5) altri ricavi e proventi
- **Minusvalenze** = Voce B-Costi della produzione, 14) oneri diversi di gestione

161

A) Esempio di dismissione con rilevazione di una minusvalenza

La Società A, nell'esercizio n, in seguito a un processo di ristrutturazione decide di eliminare un ramo produttivo e, conseguentemente, di alienare la relativa impiantistica. A tal fine, in data 1/4 dismette, tra l'altro, un impianto con i seguenti dati:

- *Costo di acquisto: € 100.000*
- *F. Ammortamento al 31/12/n-1: € 50.000*
- *Coefficiente annuo di ammortamento: 12,50%*
- *Valore di realizzo: € 45.000.*

Si proceda alla rilevazione contabile, considerando che detta cessione non rientra nell'attività ordinaria dell'azienda.

La registrazione contabile della nostra operazione si articola nelle seguenti fasi:

- 1) Calcolo e rilevazione della quota di ammortamento rapportata alla frazione dell'esercizio nel quale il bene viene ceduto;
- 2) Storno del fondo di ammortamento;
- 3) Registrazione dell'emissione della fattura relativa alla vendita del bene;
- 4) Rilevazione dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza da alienazione.

162

1) Calcolo quota di ammortamento rapportata al periodo 1/1 - 1/4

La quota annua di ammortamento dell' impianto è: € 100.000 x 12,50% = € 12.500

La parte maturata dall' 1/1 sino al momento della vendita (1/4) è:

€ 12.500 x 3 (mesi)/12 (mesi nell' anno) = € 3.125

Contabilmente avremo:

Ammortamento impianti e macchinari		Fondo ammortamento impianti e macc.	
(x)	3.125,00 (+ costi)		50.000,00 3.125,00 (x) (- costi pluriennali)

01/04/n	...	Ammortamento impianti e macchinari	D	3.125,00	
01/04/n	...	Fondo ammortamento impianti e macc.	A		3.125,00

163

2) Storno del fondo ammortamento

Contabilmente avremo:

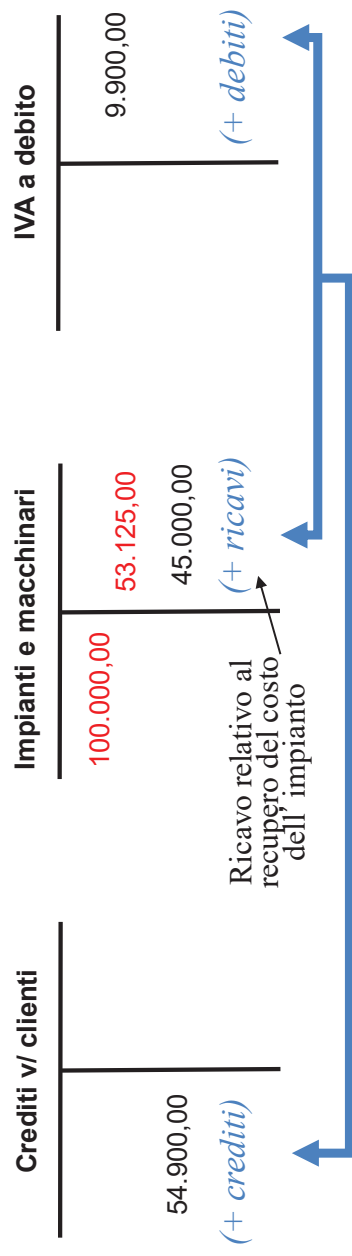
Fondo ammortamento impianti e macc.		Impianti e macchinari	
(x)	53.125,00 (- rettifiche di costi pluriennali)		53.125,00 (x) (- costi pluriennali)

01/04/n	...	Fondo ammortamento impianti e macch.	D	53.125,00	
01/04/n	...	Impianti e macchinari	A		53.125,00

164

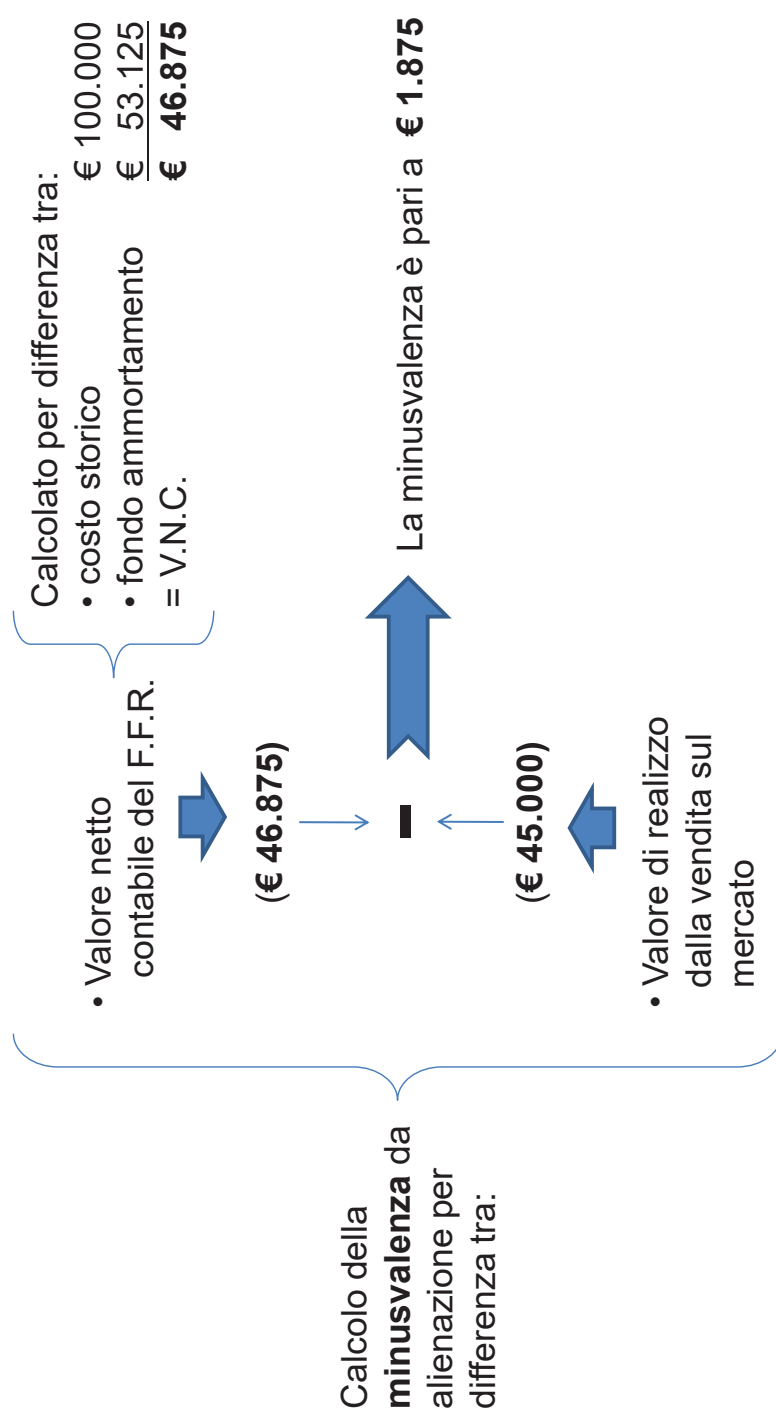
3) Emissione fattura di vendita

Contabilmente avremo:



01/04/n	...	Crediti v/clienti	D	54.900,00	
01/04/n	...	Impianti e macchinari	A		45.000,00
01/04/n	...	Iva a debito	A		9.900,00

165



166

4) Rilevazione minusvalenza

In contabilità avremo:

Conto economico di reddito acceso a costi d' esercizio.
In bilancio affluisce nel Conto economico alla voce B 14
«Oneri diversi di gestione»

Minusvalenze straordinarie		Impianti e macchinari	
(x)	1.875,00 (+ costi)	100.000,00	53.125,00 45.000,00 1.875,00 (x) (- costi pluriennali)

01/04/n	...	Minusvalenze straordinarie	D	1.875,00	
01/04/n	...	Impianti e macchinari	A		1.875,00

167

5) Regolamento fattura

In contabilità avremo:

Banca x c/c		Crediti v/ clienti	
	54.900,00 (+ banca)	54.900,00 (- crediti)	

01/04/n	...	Banca X c/c	D	54.900,00	
01/04/n	...	Crediti v/clienti	A		54.900,00

168

B) Esempio di dismissione con rilevazione di una plusvalenza

La Società A, nell' esercizio n, in seguito a un processo di ristrutturazione decide di eliminare un ramo produttivo e, conseguentemente, di alienare la relativa impiantistica.

A tal fine, in data 1/4 dismette, tra l'altro, un impianto con i seguenti dati:

- *Costo di acquisto: € 100.000*
- *F. Ammortamento al 31/12/n-1: € 50.000*
- *Coefficiente annuo di ammortamento: 12,50%*
- *Valore di realizzo: € 50.000.*

Si proceda alla rilevazione contabile, considerando che detta cessione non rientra nell'attività ordinaria dell'azienda.

Esaminiamo il caso proponendo un' alternativa di rilevazione contabile.

169

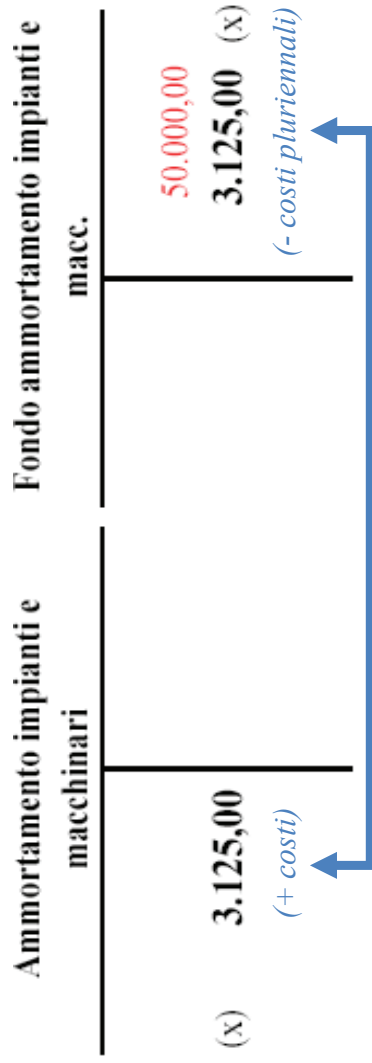
1) Calcolo quota di ammortamento rapportata al periodo 1/1 - 1/4

La quota annua di ammortamento dell' impianto è: € 100.000 x 12,50% = € 12.500

La parte maturata dall' 1/1 sino al momento della vendita (1/4) è:

€ 12.500 x 3 (mesi)/12 (mesi nell' anno) = € 3.125

Contabilmente avremo:



01/04/n	...	Ammortamento impianti e macchinari	D	3.125,00	
01/04/n	...	Fondo ammortamento impianti e macch.	A		3.125,00

170

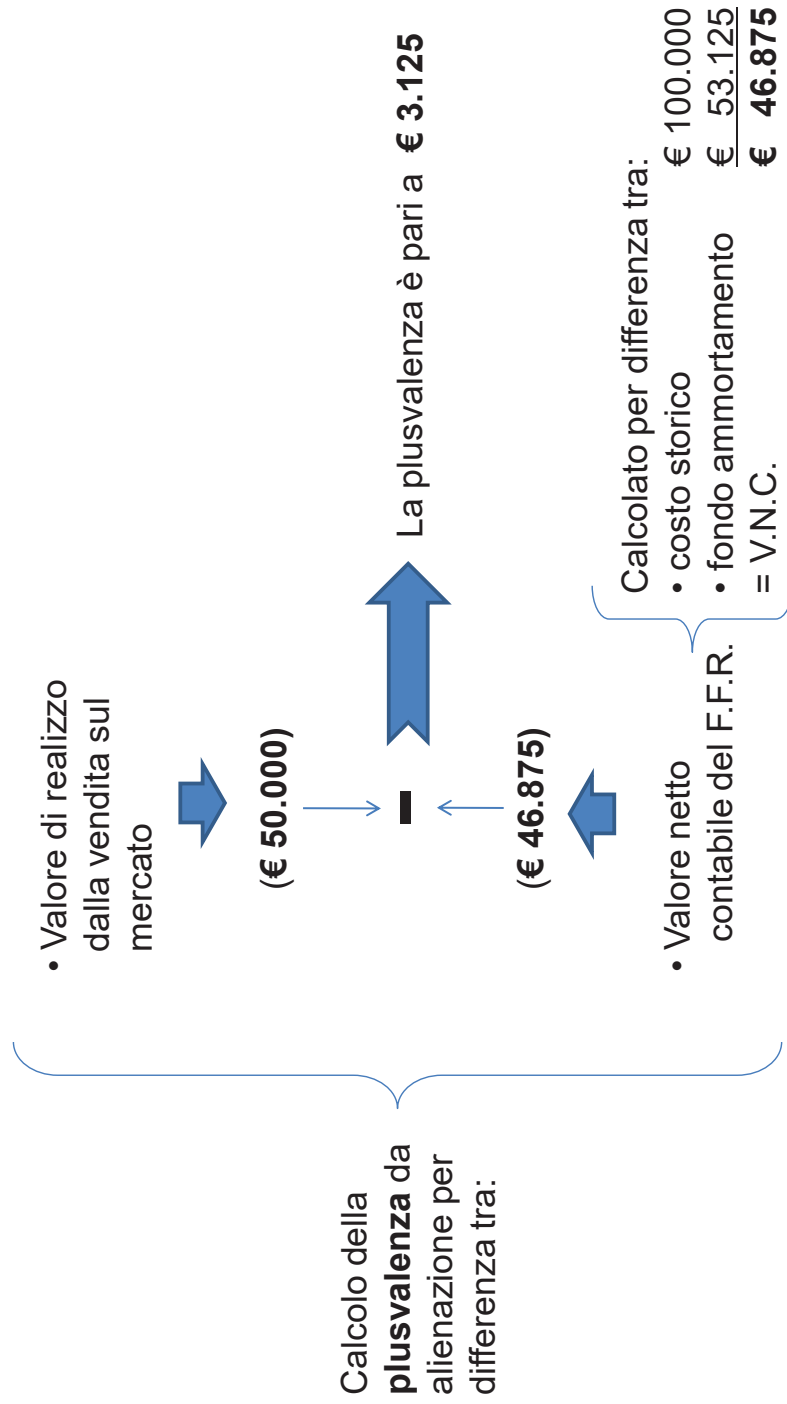
2) Storno del fondo ammortamento

Contabilmente avremo:

Fondo ammortamento impianti e macch.		Impianti e macchinari	
(x)	53.125,00 <i>(- rettifiche di costi pluriennali)</i>	50.000,00 3.125,00	100.000,00 53.125,00 (x) <i>(- costi pluriennali)</i>

01/04/n	...	Fondo ammortamento impianti e macch.	D	53.125,00	
01/04/n	...	Impianti e macchinari	A		53.125,00

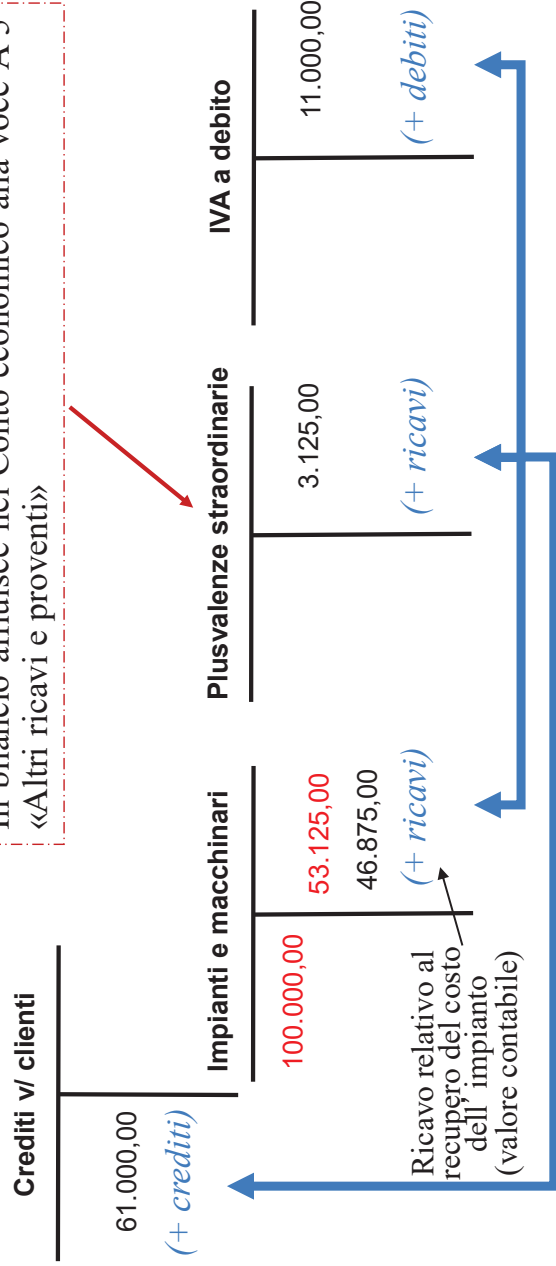
171



172

3) Emissione fattura di vendita (con rilevazione plusvalenza)

Contabilmente avremo:



	Crediti v/clienti (*)		
01/04/n	...	D	61.000,00
01/04/n	...	A	46.875,00
01/04/n	...	A	3.125,00
01/04/n	...	A	11.000,00

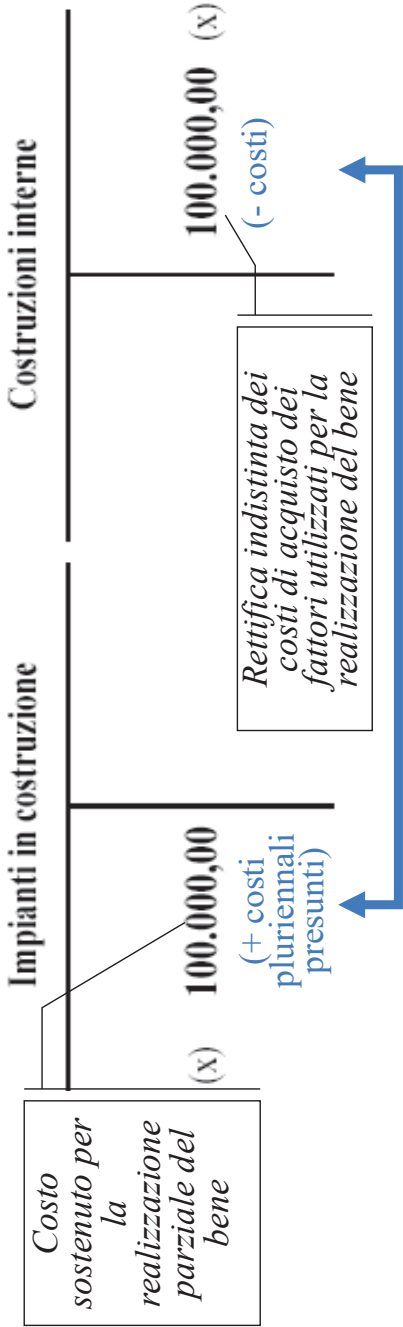
(*) Segue scrittura di incasso del credito.

**Capitalizzazione dei costi
sostenuti per costruzioni in
economia**

La rilevazione al 31/12/X0

Supponiamo che al 31/12/X0 la Società A proceda alla capitalizzazione dei costi sostenuti per la realizzazione di impianti, ancora in via di costruzione, per € 100.000.

I conti interessati dalla rilevazione sono:

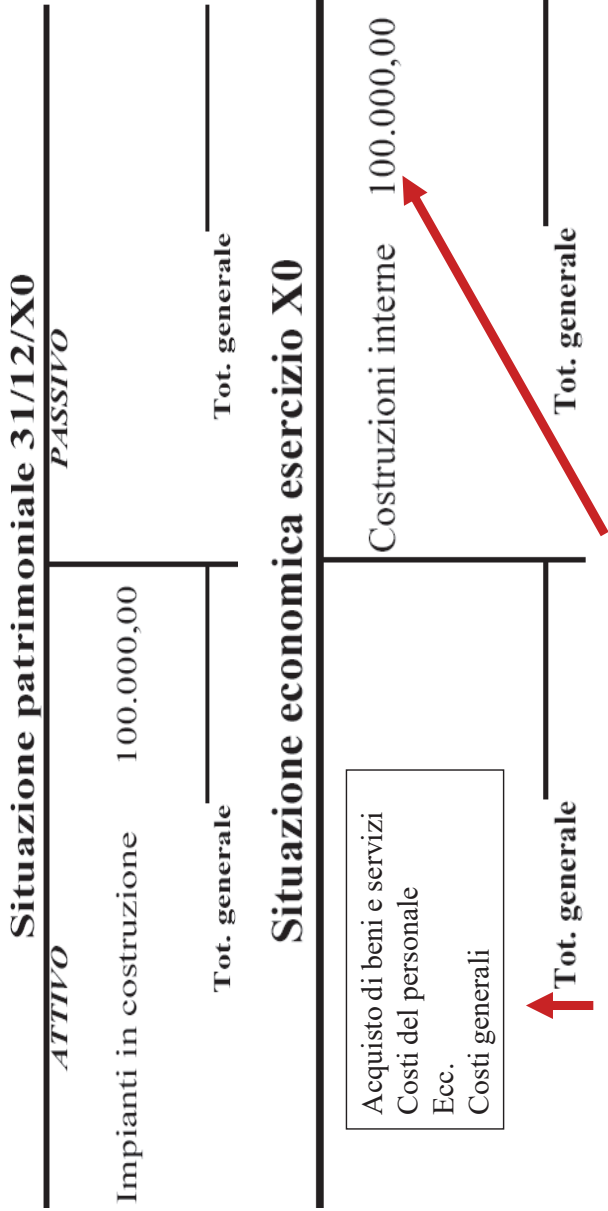


Sul libro giornale avremo:

31/12/X0	...	Impianti in costruzione	D	100.000,00	
31/12/X0	...	Costruzioni interne	A		100.000,00

175

Nella situazione contabile di fine periodo avremo ...



N.B. Il sottoconto “Costruzioni interne” storna indistintamente i costi sostenuti per la realizzazione del bene. Tali valori devono essere tolti dai costi che concorrono a determinare il reddito del periodo (distinti per natura dei fattori utilizzati: lavoro, acquisti di beni e servizi, ecc.) ed essere inseriti nell’ Attivo dello Stato patrimoniale (capitalizzazione), in un apposito sottoconto delle immobilizzazioni che specifichi che il bene è in “ corso di costruzione” .

176

Nel bilancio dell'esercizio X0 avremo ...

STATO PATRIMONIALE			
A T T I V O	Anno n	Anno n-1	Variaz.
B) IMMOBILIZZAZIONI			
II Immobilizzazioni materiali			
... 5) Immobilizzazioni in corso ed acconti			
Totale immobilizzazioni materiali			100.000

CONTO ECONOMICO	
A) VALORE DELLA PRODUZIONE	
... 4) Incrementi di immobilizz. per lavori interni	100.000
Totale valore della produzione	
B) COSTI DELLA PRODUZIONE	
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI	
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE	
E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI	
Risultato prima delle imposte + (-)	
Imposte anticipate / differite	
Imposte sul reddito dell'esercizio	
Utile (perdita) dell'esercizio	

177

Al momento dell'ultimazione degli impianti in economia

In data 1/7 dell'esercizio X1 vengono ultimati gli impianti in corso di costruzione. Il costo totale sostenuto per la loro realizzazione viene stimato in € 250.000, di cui € 100.000 capitalizzati nel precedente esercizio.

I conti interessati sono:

Impianti e macchinari	Costruzioni interne	Impianti in costruzione
(x) 250.000,00 (+ costi pluriennali)	150.000,00 (x) (- costi)	100.000,00 (x) (- costi pluriennali presunti)

Sul libro giornale avremo:

1/7/X1	...	Impianti e macchinari	D	250.000,00	
1/7/X1		Costruzioni interne	A		150.000,00
1/7/X1	...	Impianti in costruzione	A		100.000,00

178

Nella situazione contabile di fine periodo avremo ...

Situazione patrimoniale 31/12/X1		
ATTIVO	PASSIVO	
Impianti e macchinari	250.000,00	
Tot. generale		Tot. generale

Situazione economica esercizio X1		
Acquisto di beni e servizi Costi del personale Ecc. Costi generali	Costruzioni interne	150.000,00
Tot. generale		Tot. generale

N.B. Il sottoconto “Costruzioni interne” storna indistintamente i costi sostenuti per la realizzazione del bene. Tali valori devono essere tolti dai costi che concorrono a determinare il reddito del periodo (distinti per natura dei fattori utilizzati: lavoro, acquisti di beni e servizi, ecc.) ed essere inseriti nell’ Attivo dello Stato patrimoniale (capitalizzazione), in un apposito sottoconto delle immobilizzazioni che specifichi che il bene è in “ corso di costruzione” .

Nel bilancio dell’ esercizio X1 avremo ...

STATO PATRIMONIALE				
	A T T I V O	Anno X1	Anno X0	Variaz.
B) IMMOBILIZZAZIONI				
II Immobilizzazioni materiali				
2) Impianti e macchinari		250.000	-	250.000
5) Immobilizzazioni in corso ed acconti		-	100.000	-100.000
Totale immobilizzazioni materiali				
CONTO ECONOMICO				
A) VALORE DELLA PRODUZIONE				
4) Incrementi di immobilizz. per lavori interni		150.000	100.000	50.000
Totale valore della produzione				
B) COSTI DELLA PRODUZIONE				
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)				
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI				
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATT. FINANZIARIE				
E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI				
Risultato prima delle imposte + (-)				
Imposte anticipate / differite				
Imposte sul reddito dell'esercizio				
Utile (perdita) dell'esercizio				

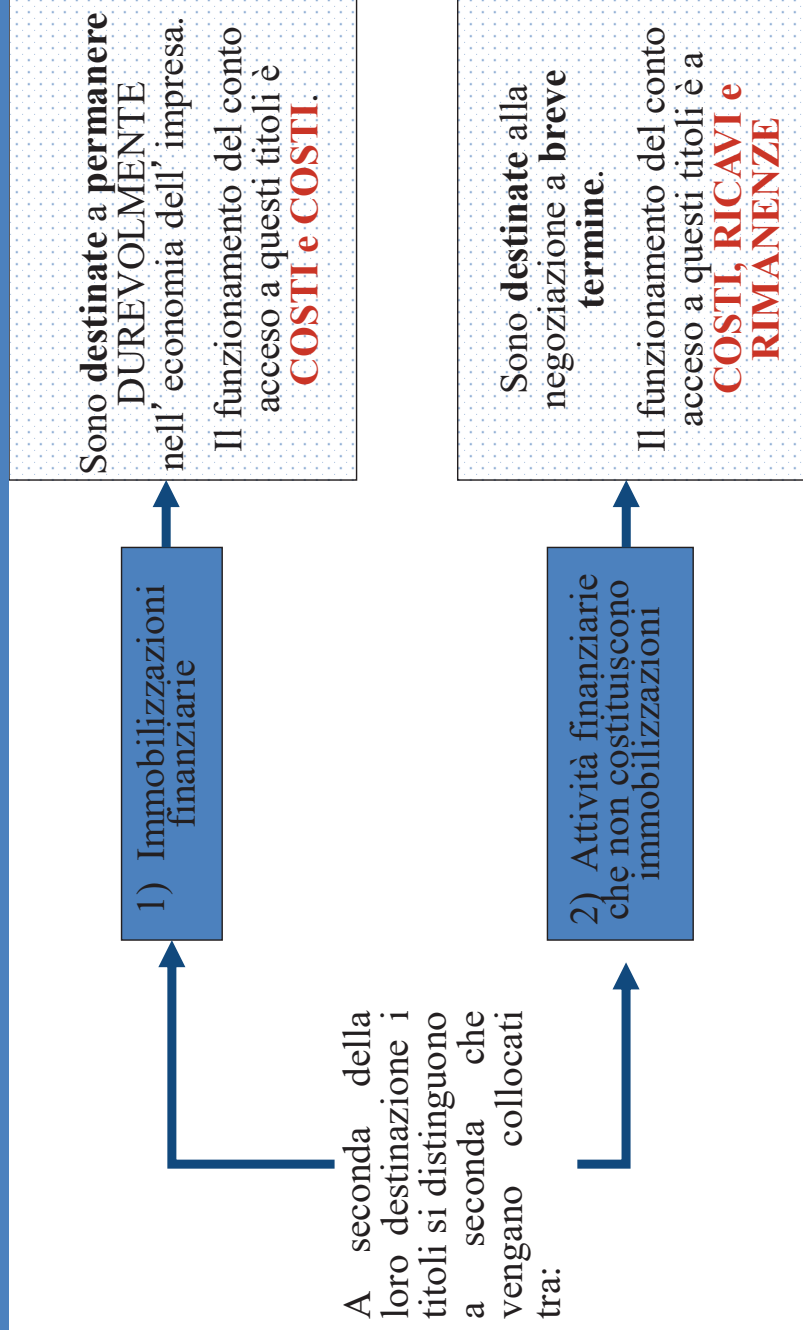
*Aspetti contabili sulla
tematica dell'attivo
circolante*

181

*Le partecipazioni dell'attivo
circolante*

182

Classificazione dei titoli e modalità di contabilizzazione



183

Cosa accade, invece, nei conti a “costi, ricavi e rimanenze”

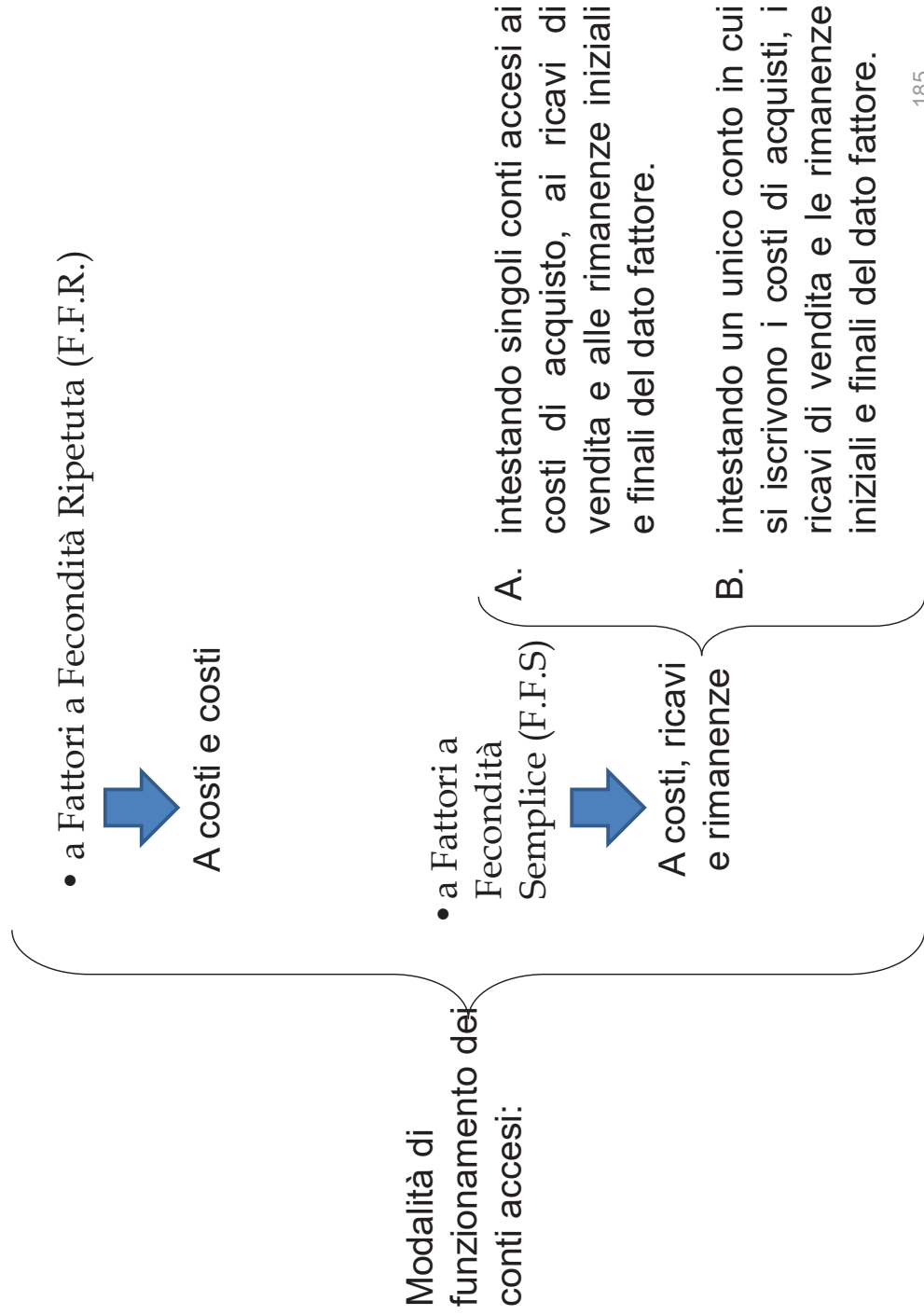
Esempio: Titoli dell'attivo circolante (attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni)

**Conto TITOLI a
“COSTI e RICAVI e
RIMANENZE”
(C.R.R.)**

RIMANENZE INIZIALI	
ACQUISTI	VENDITE
	RIMANENZE FINALI
UTILE*	PERDITA*

(*) Tali voci sono alternative

184



185

**Conto TITOLI a “COSTI e RICAVI e RIMANENZE”
(C.R.R.)**

RIMANENZE INIZIALI	
COSTI DI ACQUISTO	RICAVI DI VENDITA
	RIMANENZE FINALI

186

Modalità contabili per il funzionamento del conto Titoli:

b) intestando **un unico conto** che accoglie costi, ricavi e rim.ze.

Ipotizziamo la seguente scheda del Titolo obbligazionario x

TITOLO OBBLIGAZIONARIO x

data	Valore nomin.	Prezzo	COSTI	data	Valore nominale	Prezzo	RICAVI
01-gen	25.000	90	22.500,00	04-mar	15.000	92,5	13.875,00
02-mar	10.000	92	9.200,00	12-mag	25.000	93,2	23.300,00
05-mag	50.000	93	46.500,00	12-ott	40.000	92,7	37.080,00
13-lug	25.000	93,5	23.375,00				
	110.000		101.575,00		80.000		74.255,00
				R.F.	30.000		

Rimanenze iniziali e acquisti di titoli

Rimanenze finali e vendite di titoli¹⁷

A) Apertura del conto titoli (rimanenze iniziali)

1/1/x0	...	Titoli in rimanenza	D	22.500,00
1/1/x0	...	.....	D	.....
1/1/x0	...	Stato patrimoniale iniziale	A	.....

B) Rientro delle rimanenze iniziali di titoli

1/1/x0	...	Titolo obbligazionario X	D	22.500,00
1/1/x0	...	Titoli in rimanenza	A	22.500,00

C) Rilevazione degli acquisti di titoli

02/03/x0	...	Titolo obbligazionario X	D	9.200,00
02/03/x0	...	Banca	A	9.200,00

05/05/x0	...	Titolo obbligazionario X	D	46.500,00
05/05/x0	...	Banca	A	46.500,00

13/07/x0	...	Titolo obbligazionario X	D	23.375,00
13/07/x0	...	Banca	A	23.375,00

C) Rilevazione delle vendite di titoli

04/03/x0	...	Banca		D	13.875,00	
04/03/x0	...	Titolo obbligazionario X		A		13.875,00

12/05/x0	...	Banca		D	23.300,00	
12/05/x0	...	Titolo obbligazionario X		A		23.300,00

12/10/x0	...	Banca		D	37.080,00	
12/10/x0	...	Titolo obbligazionario X		A		37.080,00

189

Valorizzazione riman. e determinazione utile/perdita negoziazione

Sulla base delle precedenti rilevazioni contabili, presentiamo il conto “Titolo obbligazionario X” che, ricordiamo, funziona “a CRR”, **come se fosse un piccolo Conto economico**, riferito al Conto “Titoli”.

Titolo Obbligazionario X

<i>Costi provenienti dal passato</i>		<i>Ricavi originari</i>	
Rimanenze iniziali	(25.000)	22.500	
<i>Costi originari</i>			
Acquisto 1	(10.000)	9.200	(15.000)
Acquisto 2	(50.000)	46.500	(25.000)
Acquisto 3	(25.000)	<u>23.375</u>	(40.000)
TOT. R.I. + ACQ.	(110.000)	101.575	TOT. VENDITE (80.000)
			74.255

Le due grandezze non sono omogenee in termini quantitativi e di valore, quindi non confrontabili.

Poiché il conto Titoli funziona come fosse un piccolo Conto economico, per calcolare l'utile (o la perdita) da negoziazione è necessario confrontare:

- a) i ricavi di vendita relativi a nominali 80.000 con
- b) i costi di acquisto relativi a nominali 80.000.

I ricavi di vendita relativi a nominali 80.000 sono una **grandezza nota** ed ammontano a € 74.255; i costi di acquisto relativi a nominali 80.000 sono una **grandezza da calcolare**, in quanto il conto titoli esprime il costo relativo a nominali 110.000.

Per determinarla è necessario stornare dal costo relativo a nominali 110.000 il costo relativo a nominali 30.000, in modo che:

$$\begin{array}{rcl} \text{Costo relativo a nominali} & 110.000 \\ - & \text{Costo relativo a nominali} & \underline{30.000} \quad \textbf{Valore delle rimanenze finali di titoli} \\ = & \text{Costo relativo a nominali} & 80.000 \end{array}$$

Per operare tale confronto si rendono necessarie due operazioni, che sono le seguenti:

1) Valorizzazione dei titoli non venduti (al fifo, al lifo o al cmp oppure, se minore, al valore di presumibile realizzo desumibile dall'andamento del mercato).

2) Scelta della modalità di storno (diretto o indiretto) del valore dei titoli non venduti dal valore dei costi di acquisto (e delle rimanenze iniziali).

Una volta proceduto allo storno, si calcola l'**utile** (o la perdita) **da negoziazione titoli**, per differenza tra i componenti positivi di reddito e i componenti negativi di reddito, accolti nel conto Titoli.

191

1) Valorizzazione delle rimanenze finali (di titoli)

Partite acquistate	Quantità	Prezzo Unitario
R. Iniziali	25.000	0.900
Acquisto 1	10.000	0.920
Acquisto 2	50.000	0.930
Acquisto 3	25.000	0.935
Totale quantità entrate		110.000
Realizzi	80.000	
Rimanenza	30.000	

$$\text{FIFO} = 25.000 \times 0.935 + 5.000 \times 0.930 = 28.025$$

$$\text{LIFO} = 25.000 \times 0.900 + 5.000 \times 0.920 = 27.100$$

$$\text{CMP} = \frac{25.000 \times 0.9 + 10.000 \times 0.92 + 50.000 \times 0.93 + 25.000 \times 0.935}{110.000} = 0.9234$$

$$30.000 \times 0.9234 = 27.702$$

192

2) Scelta della modalità di storno (rettifica diretta) – FIFO -

Tale modalità di storno **non può essere seguita**, in quanto occorrerebbe tenere aperti i conti accessi alle rimanenze iniziali e i conti accessi agli acquisti; tali conti dovrebbero essere rettificati del valore dei titoli non venduti nell'esercizio e pervenire, pertanto, al costo del venduto dei titoli.

D'altra parte, il conto Titoli funziona a Costi, Ricavi e Rimanenze iniziali e finali per cui, nel momento in cui si procede al calcolo dell'utile e della perdita su titoli, bisogna ricorrere alla rettifica indiretta, mediante rilevazione delle rimanenze finali.

193

2) Scelta della modalità di storno (rettifica indiretta) – FIFO -

31/12/x0	...	Titoli in rimanenza	D	28.025,00	
31/12/x0	...	Titoli c/rimanenze finali	A		28.025,00

31/12/x0	...	Titoli c/rimanenze finali	D	28.025,00	
31/12/x0	...	Titolo obbligazionario X	A		28.025,00

Una volta operato lo storno, si procede al calcolo dell'utile (perdita) da negoziazione, per differenza tra i componenti positivi e negativi di reddito accolti nel conto Titoli

31/12/x0	...	Titolo obbligazionario X	D	705,00	
31/12/x0	...	Utile da negoziazione	A		705,00

Titolo Obbligazionario X (= Conto economico a CRR)

COMPONENTI NEGATIVE		COMPONENTI POSITIVE	
Rimanenze iniziali	22.500	Vendite	74.255
Acquisti	<u>79.075</u>	Rimanenze finali	<u>28.025</u>
R.I. + Acquisti	101.575	Vendite + R.F.	102.280
Utile da negoziazione	705		
Totale a pareggio	102.280		

194

Una volta calcolato l'utile da negoziazione:

- a) tale utile, da negoziazione, va chiuso a Conto economico, tra i componenti positive di reddito;
- b) titoli in rimanenza va chiuso nello Stato patrimoniale, tra le attività.

Titoli in rimanenza		Utile da negoziazione titoli	
28.025,00		705,00	
Conto da chiudere nello SP		Conto da chiudere a C.E.	

31/12/x0	...	Utile da negoziazione titoli	D	705,00	
31/12/x0	...	.....	D	.....
31/12/x0	...	Conto economico	A		.....
31/12/x0	...	Stato patrimoniale finale	D	.....
31/12/x0	...	.....	A		.....
31/12/x0	...	Titoli in rimanenza*	A		28.025,00

(*) O, più semplicemente, titoli a reddito fisso.

195

Per completezza, presentiamo il Conto titoli, prima del calcolo del risultato da negoziazione, con l'indicazione delle rimanenze finali valutate al FIFO, al LIFO e al CMP

Titolo Obbligazionario X

Costi provenienti dal passato		Ricavi originari	
Rimanenze iniziali	(25.000)	22.500	
Costi originari			
Acquisto 1	(10.000)	9.200	(15.000)
Acquisto 2	(50.000)	46.500	(25.000)
Acquisto 3	(25.000)	23.375	(40.000)
			37.080
		TOT. VENDITE	(80.000)
			74.255
		Costi da rinviare al futuro	
		Rimanenze finali	(30.000)
			28.025 FIFO
		Rimanenze finali	(30.000)
			27.100 LIFO
		Rimanenze finali	(30.000)
			27.702 CMP
TOT. R.I. + ACQ.	(110.000)	101.575	TOT COMP. POSITIVI
			102.280 FIFO
			101.355 LIFO
			101.957 CMP

Procediamo, a questo punto, al calcolo del risultato di negoziazione (utile o perdita)

(Titolo obbligazionario X)

COMPONENTI NEGATIVE		COMPONENTI POSITIVE	
Rimanenze iniziali	22.500	Vendite	74.255
Acquisti	<u>79.075</u>	Rimanenze finali	<u>28.025</u>
R.I. + Acquisti	101.575	Vendite + R.F.	102.280
Utile da negoziazione	705		
Totale a pareggio	102.280		

Valutazione al FIFO

COMPONENTI NEGATIVE		COMPONENTI POSITIVE	
Rimanenze iniziali	22.500	Vendite	74.255
Acquisti	<u>79.075</u>	Rimanenze finali	<u>27.100</u>
R.I. + Acquisti	101.575	Vendite + R.F.	101.355
		Perdita da negoziazione	220
		Totale a pareggio	101.575

Valutazione al LIFO

COMPONENTI NEGATIVE		COMPONENTI POSITIVE	
Rimanenze iniziali	22.500	Vendite	74.255
Acquisti	<u>79.075</u>	Rimanenze finali	<u>27.702</u>
R.I. + Acquisti	101.575	Vendite + R.F.	101.957
Utile da negoziazione	382		
Totale a pareggio	101.957		197

Valutazione al CMP

Lo studente si sarà certamente accorto che il conto *Titoli* funziona come un piccolo Conto economico, in quanto accoglie, tra i componenti negativi di reddito le rimanenze iniziali e gli acquisti e, tra i componenti negativi di reddito, le vendite e le rimanenze finali.

Se i componenti positivi di reddito sono maggiori dei componenti negativi di reddito, il conto Titoli accoglierà, nella sezione di sinistra, un **utile da negoziazione titoli**.

Se i componenti positivi di reddito sono minori dei componenti negativi di reddito, il conto Titoli accoglierà, nella sezione di destra, una **perdita da negoziazione titoli**.



Conto economico a C.R.R.

COMPONENTI NEGATIVE		COMPONENTI POSITIVE	
Rim.ze iniziali	22.500	Vendite	74.255
Acquisti	<u>79.075</u>	Rimanenze finali	<u>28.025</u>
R.I. + Acquisti	101.575	Vendite + R.F.	102.280
Utile da negoz.ne	705		
Totale a pareggio	102.280		